



MICHELLE OESTREICH



A CONTROLADORIA E SUA IMPORTÂNCIA NAS ORGANIZAÇÕES

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação, Especialização em Controladoria, do Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, Turma 2006.

Orientador: Prof. Dr. Ademir Clemente

CURITIBA, JUNHO/2007

A meus pais, Evaldo e Nelça,
por todo o amor.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar quero agradecer, com muito humildade, a Deus, nosso Pai e Criador, pela vida e a oportunidade de ter convivido com pessoas que muito contribuíram para o sucesso desta etapa de aprendizagem da minha vida.

À minha família, e de maneira muito especial a meus pais, Evaldo e Nelça, pelo carinho, atenção, compreensão e apoio recebidos, que tornaram possível a realização deste trabalho.

Meus sinceros agradecimentos ao meu orientador, Prof. Dr. Ademir Clemente, que viabilizou a realização deste trabalho, pelo compromisso assumido, pelos ensinamentos e orientação, pelo estímulo e confiança demonstrados.

A todos os colegas e professores da Especialização, pela oportunidade de convivência nos estudos e nas lições de vida que juntos tivemos de aprender. De maneira especial, quero registrar o carinho e a atenção recebidos, durante a realização do curso, a minhas queridas colegas e amigas Edite Batista Reis, Júlia Hissae Sakamoto, Josiane Aparecida Siqueira e Luciana Andrea Brandalise. Muito obrigada pela amizade.

A vocês minha eterna gratidão.

*"O valor das coisas não está no tempo em que elas duram,
mas na intensidade com que acontecem.
Por isso existem momentos inesquecíveis,
coisas inexplicáveis e
pessoas incomparáveis".*

(Fernando Pessoa)

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS.....	x
RESUMO.....	xi

1 - INTRODUÇÃO.....	12
1.1 – Formulação do Problema.....	12
1.2 – Objetivos.....	14
1.2.1 – Objetivo Geral.....	14
1.2.2 – Objetivos Específicos.....	14
1.3 – Importância do Tema.....	14
1.4 – Abordagem Metodológica.....	15
1.5 – Estrutura do Trabalho.....	15
1.6 – Limitações.....	16
 2 - CONTROLADORIA.....	 17
2.1- Origem e a Evolução Conceitual da Controladoria.....	17
2.2 - Missão e Objetivos da Controladoria.	19
2.3 - Estruturação da Controladoria.....	20
2.4 - Funções Básicas da Controladoria.....	21
2.5 - Papel da Controladoria no Processo de Gestão.....	22
2.6 - A Controladoria e o Planejamento.....	23
2.7 - A Controladoria e a Execução.....	27
2.8 - A Controladoria e o Controle.	29
2.9 - A Controladoria e o Sistema de Informações.....	31
2.10- O Profissional de Controladoria.....	31
2.11- O Papel do <i>Controller</i> na Empresa.....	32
2.12- Novas Perspectivas para a Controladoria.....	34

3 – GESTÃO EMPRESARIAL.....	36
3.1- Modelo de Gestão.....	36
3.2- Processo de Gestão.....	37
3.3 - Planejamento Estratégico.....	37
3.3.1- A Função do Planejamento Estratégico.....	38
3.3.2 - Definições das Diretrizes Estratégicas.....	40
3.3.3 - Metodologia para Elaboração do Planejamento Estratégico.....	40
3.3.4 - Análise Ambiental.....	40
3.3.5 – A Determinação da Filosofia da Empresa.....	40
3.3.6 - A Determinação da Visão da Empresa.....	41
3.3.7 - A Determinação da Missão da Empresa.....	41
3.3.8 - A Determinação dos Objetivos da Empresa.....	41
3.3.9 - A Determinação das Metas da Empresa.....	42
3.3.10 - Estabelecimento das Diretrizes e dos Objetivos Estratégicos.....	44
3.3.11 - Determinação de Estratégias.....	44
3.3.12 - Avaliações das Estratégias.....	44
3.3.13 - Responsável pela Elaboração do Plano.....	45
3.3.14 - Época da Elaboração do Plano.....	45
3.4 - Exemplo de Planejamento Estratégico de uma Empresa.....	45
3.4.1- Desafio Empresarial	46
3.4.2 - Objetivos Estratégicos.....	46
3.4.3- Objetivos Funcionais.....	46
3.4.4 - Metas.....	46
3.4.5 - Estratégias.....	47
3.4.6 - Fator Estratégico.....	48
3.4.7- Política Empresarial.....	48
 4 – SISTEMA DE INFORMAÇÃO.....	 50
4.1- Tipos de Sistema de Informação.....	50
4.1.1- Sistema de Processamento de Transações.....	51
4.1.2- Sistema de Informações Gerenciais.....	51
4.1.3- Sistema de Apoio a Decisão.....	51

4.1.4-	Sistema Especialista.....	51
4.1.5-	Sistema de Telecomunicação.....	52
4.1.6-	Sistema de Informação Contábil - Gerencial.....	52
4.2-	Desenvolvimento e Implantação do Sistema de Informação.....	53
4.2.1-	Estudo da Viabilidade e Diagnóstico da Situação Atual.....	53
4.2.2 -	Desenvolvimento e Implantação.....	55
4.2.3-	Operação.....	55
4.2.4-	Pós - Implantação.....	55
5 -	SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS.....	57
5.1 -	Conceitos de Sistemas de Controles Internos.....	57
5.2 -	Objetivos dos Sistemas de Controles Internos.....	58
5.3 -	Classificação dos Controles Internos.....	59
5.3.1-	Controle de Sistema Contábil e de Informações.....	59
5.3.2 -	Controles Organizacionais.....	60
5.3.3 -	Controle de Procedimentos e do Fluxo da Documentação.....	60
5.3.4 -	Diretrizes para Implantação ou Revisão de um Sistema de Controle.....	61
5.4 -	Principais Ferramentas dos Sistemas de Controles.....	62
5.4.1 -	Sistema de Contabilidade.....	62
5.4.1.1 -	Ambiente do Sistema de Informação Contábil.....	64
5.5 -	Sistema de Custo.....	66
5.5.1-	Objetivos de um Sistema de Custos.....	66
5.5.2 -	Desenvolvimento do Sistema de Custos.....	67
5.5.3 -	Métodos de Apropriação de Custos.....	68
5.5.4 -	Custo por Absorção.....	68
5.5.5 -	Custo Variável (Custeio Direto).....	69
5.6 -	Balanced Scorecard - BSC.....	70
5.7-	Sistema de Orçamento.....	75
5.7.1-	Formas de Orçamentos.....	76
5.7.2-	Processo de Elaboração do Orçamento.	77
5.7.3-	Vantagens do uso do Orçamento.....	77
5.7.4-	Indicadores Econômicos e Financeiros.....	78
5.8-	Economic Value Added - EVA.....	80

6 - CONCLUSÃO..... 83
REFERÊNCIAS.84

RESUMO

O crescente aumento da competitividade verificado no cenário econômico nacional e as constantes mudanças no ambiente organizacional fazem com que as empresas procurem desenvolver instrumentos de tomadas de decisões visando manter ou mesmo aumentar sua participação no mercado. O objetivo deste trabalho é enfocar conceitos orientados para a compreensão do papel da Controladoria no contexto atual das empresas, sua relevância no processo administração, e a necessidade de sintonia com o planejamento e os sistemas de mensuração, informação e tomada de decisão. Também se propõe a descrever as técnicas e metodologias utilizadas para este fim.

Para esta finalidade, o trabalho ressalta a importância da Controladoria, que detém papel fundamental como condutora do processo de planejamento, organização, controle, comunicação e motivação que converge para o sistema de informações gerenciais.

Baseado nos temas abordados pelos conceituados autores, neste trabalho, caracterizado pela visão de segmento e o pressuposto de continuidade como aspectos determinantes da empresa, fica evidenciado que a missão da empresa é à razão de sua existência e se caracteriza como um objetivo permanente e comum as suas partes. Constitui, portanto, um elemento orientador e integrador de suas atividades, devendo ser clara e adequadamente definida.

PALAVRAS-CHAVE: Controladoria, Planejamento estratégico, Sistemas Internos, Gestão Empresarial, EVA, BSC.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – O papel da Controladoria no processo de gestão.....	23
FIGURA 2 – O papel da Controladoria no planejamento estratégico.....	25
FIGURA 3 – O papel da Controladoria no planejamento operacional.....	26
FIGURA 4 – O papel da Controladoria na execução do planejamento.....	28
FIGURA 5 – O papel da Controladoria no controle de planejamento.....	30
FIGURA 6 – Modelo de desenvolvimento de missão e visão estratégicas.....	38
FIGURA 7 – Classificação dos controles internos nos principais procedimentos administrativos.....	61
FIGURA 8 – Ambiente do sistema de informação contábil.....	65
FIGURA 9 – O BSC como sistema gerencial.....	71
FIGURA 10 – A perspectiva do cliente – medidas essenciais.....	73
FIGURA 11 – A estrutura da medição do aprendizado e crescimento.....	75
FIGURA 12 – Indicadores de avaliação econômico-financeiro de uma empresa.....	78

1 - INTRODUÇÃO

As várias mudanças que vêm impactando as organizações são um desafio contínuo a sua adequada gestão. A relativa estabilidade econômica, a abertura de mercados, as reorganizações empresariais e o aumento da concorrência levam as empresas a buscarem formas de se adequarem à nova realidade.

Com isso aumenta cada vez mais a importância de instrumentos de tomada de decisões gerenciais que possibilitem ações rápidas e eficientes para que a empresa possa manter sua participação no mercado.

Dentro desse contexto, as empresas montam estruturas centralizadas de controle que utilizam de ferramentas informacionais essenciais para o bom cumprimento de sua missão fiscalizadora e orientadora das ações da administração descentralizada.

No mundo, estão emergindo diversas ferramentas e processos padronizados que, quando implantados, auxiliam sobremaneira a gestão empresarial. A atual competição dos negócios e as constantes mudanças nos diversos ambientes das empresas exigem a maximização do desempenho e do controle gerencial. Assim, a Controladoria exerce papel preponderante na empresa, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão, através da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades.

1.1 – Formulação do Problema

Ao longo dos últimos anos, as atividades das empresas vêm se intensificando e extrapolando os limites dos mercados locais. Também ocorre que as tecnologias de base passam a ser de domínio público, fazendo com que as empresas, tecnologicamente, tenham características semelhantes.

As empresas que há bem pouco tempo competiam quase exclusivamente entre si concorrem atualmente com diversas outras, que, em alguns casos, são capazes de proporcionar novas alternativas de satisfação das necessidades do mercado, e em condições mais interessantes.

Nesse contexto, as empresas precisam promover mudanças em suas formas de atuação interna e externa. Observa-se que essas mudanças vão desde pequenos ajustes estruturais, como redução de custo, até a busca de novas fontes de receitas; desde a diversificação de suas atividades, por meio do desenvolvimento de novos produtos e serviços, até a concentração em determinados segmentos; desde o ajuste de seus planos até mesmo à revisão de sua missão e de seus propósitos básicos.

No Brasil, as empresas se deparam com uma nova realidade econômica, caracterizada por relativa estabilidade de preços e níveis inflacionários reduzidos. Em face dessas profundas mudanças ambientais e do alto grau de competição entre as empresas, os gestores encontram-se diante de novos desafios.

Assim, um dos mais importantes diferenciais competitivos atuais é a gestão eficiente dos recursos das organizações, que permite importantes vantagens na luta pelo mercado.

Com vistas a garantir a sua eficácia, tornam-se mais evidentes para as empresas as necessidades de:

- a) revisão do modelo de gestão da empresa, caracterizado pelo conjunto de valores e crenças quanto à forma de gestão de suas atividades;
- b) postura gerencial mais empreendedora;
- c) estruturação adequada do processo de gestão de suas atividades, desde a fase de planejamento até o controle oportuno de suas ações;
- d) adaptabilidade de seus modelos decisórios às novas exigências ambientais;
- e) desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais que apoiem adequadamente esses modelos decisórios, em todas as fases do processo de gestão.

Como consequência, torna-se de vital importância para a empresa incorporar ao seu processo de decisão um sistema de controle que lhe permita segurança em suas ações. No entanto, muitos fatores contribuem para dificultar a implementação desses controles. Como exemplos, podem ser citados: problemas na política de recursos humanos e na política de mercado e publicidade, deficiências dos sistemas tradicionais de custeio e de mensuração dos resultados, conceitos fracos de mensuração de resultados, podendo levar os gestores a decisões não apropriadas para a empresa, sistemas de informações gerenciais corporativos que não contam com o apoio dos gestores, caindo no descrédito, entre outros fatores.

Assim, surge a necessidade de estabelecer uma metodologia que permita às empresas implantar ou aprimorar normas de procedimentos e controles que facilitem e maximizem os

recursos envolvidos, por meio das quais poderão inferir o impacto deste controle sobre a sua estratégia e seu desempenho.

1.2 – Objetivos

1.2.1 – Objetivo Geral

O objetivo deste trabalho é enfocar conceitos orientados para a compreensão do papel da Controladoria no contexto atual das empresas, sua relevância no processo administração, e a necessidade de sintonia com o planejamento e os sistemas de mensuração, informação e tomada de decisão. Também se propõe a descrever as técnicas e metodologias utilizadas para este fim.

1.2.2 – Objetivos Específicos

- a) Realizar estudo e análise do sistema de Controladoria, a partir de um referencial teórico-prático sobre suas funções e atribuições, considerando os aspectos relevantes.
- b) Proceder o levantamento de estratégias de implementação de controles.

1.3 – Importância do Tema

Por se tratar de uma atividade relativamente nova no Brasil, pairam ainda muitas dúvidas sobre o papel do *controller* e sobre o que faz a Controladoria dentro da empresa. A literatura a respeito apresenta diversas referências para o entendimento das suas funções e atribuições, identifica as diversas etapas envolvidas no processo de definição do negócio, do planejamento de suas atividades e do gerenciamento de suas operações e resultados

A necessidade de investigação deste tema assume suma importância, segundo Kanitz (1976), por duas razões principais:

- a) as empresas estão se tornando cada vez maiores, tanto em termos absolutos quanto em termos relativos. Assim, é natural que empresas maiores tenham problemas maiores a serem controlados. Por outro lado, as pequenas empresas estão se profissionalizando, o que exige conhecimentos e metodologias aplicáveis no seu dia-a-dia. A forma intuitiva, apenas empírica, já não mais satisfaz às necessidades existentes;

- b) as mudanças no mundo estão ocorrendo de forma contínua, rápida e imprevisível. Se hoje tem-se alguma idéia do que controlar e de como controlar, nada é possível afirmar em relação ao futuro imediato. Uma súbita, e sempre possível, mudança na política monetária do governo, como a política cambial, por exemplo, pode comprometer seriamente os orçamentos das empresas. Assim, sistemas de controles rígidos e sistemáticos, freqüentes no passado, tornaram-se obsoletos e improdutivos. Atualmente, começam a ser suplantados por sistemas mais flexíveis e menos estruturados.

1.4 – Abordagem Metodológica

Para o desenvolvimento deste trabalho procedeu-se:

- a) à revisão bibliográfica da literatura na área de controladoria, gestão empresarial, sistemas de informações e controle de sistemas internos, em conjunto com experiências vivenciadas no âmbito profissional;
- b) Aprendizado assimilado em sala de aula.

A revisão bibliográfica permite conhecer melhor o tema, através de um levantamento sobre o que já foi estudado, bem como escolher uma linha de atuação coerente com os trabalhos já desenvolvidos na área. A pesquisa foi essencial para extrair conceitos sobre controladoria, bem como sua missão e seus objetivos.

1.5 – Estrutura do Trabalho

O presente estudo divide-se em cinco partes. Este primeiro capítulo oferece uma visão global do trabalho, a partir da caracterização do tema escolhido, estabelecendo seus objetivos, a delimitação do campo de estudo e a metodologia de pesquisa.

O segundo capítulo trata do tema da Controladoria, ressaltando seus conceitos, funções, atribuições e principais atividades, que auxiliarão no tratamento das informações, visando definir sua missão na organização.

O terceiro capítulo enfoca os conceitos relacionados à Gestão Empresarial, estabelecendo modelo de gestão, processo de gestão, planejamento estratégico e suas funções,

definindo diretrizes estratégicas, metodologia do planejamento estratégico, com sua filosofia, visão, missão, objetivos e metas.

O quarto capítulo discorre sobre sistema de informações gerenciais, como ferramenta de apoio a controladoria, através dos sistemas de informação, sistema de apoio, sistema especialista, assim como o seu desenvolvimento e implantação ressaltam a importância dos sistemas de informações gerenciais na empresa.

O quinto capítulo mostra aspectos do controle interno, que é uma das principais ferramentas e de relevância primordial para o sucesso de qualquer empreendimento.

1.6 – Limitações

Está fora do escopo deste estudo propor um modelo de controladoria, uma vez que as situações mudam de organização para organização e as variáveis do processo, além de serem em grande número, dependem da realidade presente, do porte e dos fatores considerados relevantes e críticos pelo seus gestores.

2 - CONTROLADORIA

Pode-se entender controladoria como departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas sendo considerada por muitos autores como atual estágio evolutivo da contabilidade gerencial.

Na moderna administração e gerência, a controladoria deve estar capacitada para:

- Organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões;
- Manter permanente monitoramento das diversas atividades e do desempenho de todos os departamentos;
- Exercer certa força capaz de influenciar nas decisões dos gestores da entidade.

A complexidade da aplicação do controle explica e justifica a diversidade de trabalhos sobre seu funcionamento. Grande parte da literatura sobre controle de gestão aborda apenas parcialmente a problemática real do controle nas empresas. Em decorrência dessas limitações, buscam-se novos enfoques que permitam uma melhor compreensão a cerca da prática do controle de gestão.

Tudo isso evidentemente, sem deixar de cumprir com eficiência e eficácia suas responsabilidades na execução das chamadas tarefas e atribuições regulamentares, normalmente vinculadas aos aspectos contábeis e societários, aliadas à estrita observância da legislação tributária e fiscal, em todas as suas nuances e complexidades.

2.1- Origem e a Evolução Conceitual da Controladoria

Segundo (FIGUEIREDO, 1997^a,p.26), a controladoria:

“Surgiu em função do aumento da complexidade na organização das empresas, o maior grau de interferência governamental por meio de políticas fiscais, a diferenciação das fontes de financiamentos das atividades, a percepção das necessidades de consideração dos padrões éticos na condução dos negócios e, principalmente, a demanda por melhores práticas de gestão, criando a necessidade de um sistema contábil mais adequado para um controle gerencial mais efetivo, tem sido, entre outras, algumas das razões para que a responsabilidade com o gerenciamento das finanças das empresas tenham aumentado de importância dentro do processo de condução dos negócios”.

Considerando essas razões, (FIGUEIREDO, 1997a, p.26), diz que:

“A separação entre a função contábil e a função financeira foi o caminho lógico a ser tomado e, nesse período, ocorreu o nascimento e o desenvolvimento de uma função diferenciada de Controladoria”.

Segundo (MOSIMANN, 1993a, p.96), a Controladoria pode ser conceituada como:

“O conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão Econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia, e consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica”.

Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e
- como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

A controladoria é uma evolução natural da contabilidade, cujo campo de atuação são as organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos interagindo com outros sistemas num dado ambiente.

Surgiu para ampliar e disseminar o entendimento do processo de gestão. Identifica a razão de ser de uma organização e quais fatores estão contribuindo, ou não, para a eficiência e eficácia de suas operações, de forma que se assegure a continuidade do negócio pela geração contínua de resultados econômicos favoráveis.

Surgiu na escola americana para utilização nas empresas e suas filiais e subsidiárias, era especialmente exercida por profissionais da área financeira ou contabilidade, devido as suas experiências em manipular informações econômico-financeiras, além da ampla visão sistêmica que dispunham da dinâmica empresarial.

Hoje, a controladoria opera dentro de suas próprias concepções sobre a gestão empresarial, reunindo teorias, conceitos e métodos, além de servir como órgão integrador e coordenador da atuação eficaz dos gestores.

Assim, trata-se de um órgão dotado de missões, objetivos e metas para sua própria atuação.

2.2 - Missão e Objetivos da Controladoria

Segundo (FIGUEIREDO, 1997a, p.26): “A missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

O mesmo autor ainda ressalta que, “o órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial”.(FIGUEIREDO, 1997a, p.27).

A controladoria é responsável por fornecer informações, cujas tendências são de levar a decisões ótimas com relação ao resultado econômico; fazendo com que os gestores, entre as várias alternativas, selecionem aquela que otimizará o resultado; reduzindo custos, aumentando receitas, aumentando lucro eficiência e eficácia.

Para MOSIMANN e FISCH (1999a, p.90) a missão da controladoria é “otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”.

Sob este aspecto, conclui-se que a missão da controladoria é assegurar a otimização do resultado econômico da organização.

Ocorre, que, para ser eficaz em sua missão, a controladoria é profundamente dependente da cultura organizacional vigente. Essa cultura tem sua gênese nos subsistemas institucional e, em função do sistema de gestão adotada, estabelecerá a melhor maneira de a empresa ser conduzida ao cumprimento da missão para a qual se predestinou.

Nessa perspectiva, (ALMEIDA, PARISI e PEREIRA, 1999a, p.372) enfatizam que os objetivos da controladoria, tendo em vista a sua missão estabelecida, são:

- Promoção da eficácia organizacional;
- Viabilização da gestão econômica;
- Promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Infer-se do exposto que a missão e os objetivos da controladoria devem estar intimamente voltados ao cumprimento da missão e continuidade da empresa, idealizada por meio da coordenação dos esforços dos vários gestores existentes em todos os níveis da organização. Nesse sentido, cabe a controladoria servir como indutora da evolução da cultura organizacional como um todo, afim de promover a melhoria da qualidade das decisões, pois sua atuação, para ser eficaz, envolvem a implantação de um conjunto de ações, cujos resultados materializam-se em informações de orientação e controle disponibilizados aos gestores, conforme mostrado abaixo.

Ação e instrumento disponibilizado

Ações	Instrumentos disponibilizados
Clarificar como as decisões são ou deveriam ser tomadas	Modelo de decisão
Mensurar corretamente o resultado dos eventos, produtos, atividades e áreas	Modelo de mensuração
Informar adequadamente os gestores	Modelo de informação

2.3 - Estruturação da Controladoria

Segundo (OLIVEIRA, HERNANDEZ e SILVA, 2002a, p.15) a moderna controladoria deve estar estruturada para

“tanto atender as necessidades de controles sobre as atividades rotineiras como servir de ferramenta para o monitoramento permanente sobre todas as etapas do processo de gerenciamento da empresa. Em outras palavras, a estruturação da controladoria deve estar ligada aos sistemas de informações necessárias à gestão, tantos dos aspectos rotineiros como dos gerenciais e estratégicos”.

Dessa maneira, pode-se visualizar a Controladoria como estruturada em dois grandes segmentos:

- **Contábil e Fiscal:** nesse segmento, são exercidas as funções e atividades da contabilidade tradicional, representada pela escrituração contábil e fiscal, com a geração das informações e relatórios para fins societários, fiscais, publicações, atendimento de fiscalização e auditoria, etc. Também se enquadrariam as outras funções corriqueiras, tais como: controle patrimonial dos bens e direitos da empresa, conciliações das contas contábeis, apurações e controle dos custos para fins contábeis e fiscais, controle físico dos itens de estoques e imobilizado, apuração e gestão dos impostos. etc;
- **Planejamento e Controle:** caracteriza o aspecto moderno das funções e atividades da Controladoria. Nesse seguinte devem estar incorporadas as atribuições concernentes à gestão de negócios, o que compreende as questões orçamentárias, projeções e simulações, aspectos estratégicos da apuração e análise de custos, contabilidade e análise de desempenho por centros de responsabilidades, planejamento tributário, etc.

Assim estruturadas as atividades exercidas pela Controladoria de monitoramento dos controles gerenciais implica, em primeira fase, a melhoria dos sistemas de controle. Como consequência, haverá um aumento da performance dos gestores e da eficácia e eficiência das unidades, devido ao fato de as possíveis deficiências tornarem-se mais transparentes, permitindo à adoção de medidas corretivas.

2.4 - Funções Básicas da Controladoria

Conforme (KANITZ, 1977a, p. 7) as funções da Controladoria podem ser assim resumidas:

- **INFORMAÇÃO** - Possivelmente o mais conhecido dos sistemas sob a responsabilidade do controlador. Compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa.
- **MOTIVAÇÃO** - O controlador age sobre o comportamento dos funcionários da empresa podendo motivá-los positivamente ou negativamente. Cabe a ele prever o efeito de novos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas
- **COORDENAÇÃO** – Através de suas funções, de certa forma centralizadora de informações, o controlador é o primeiro a tomar conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa. Ele pode detectar um furo na situação financeira da empresa, capaz de afetar os planos de expansão em andamento. Nesse caso, o controlador pode assessorar a direção da empresa não somente alertando o fato, mas sugerindo soluções.
- **AValiação** – Provavelmente a mais difícil função do controlador. Saber interpretar os fatos e avaliar se determinado resultado é bom. Em caso de uma avaliação negativa, identificar os pontos que precisam ser corrigidos.
- **PLANEJAMENTO** – Avaliar o passado é uma das primeiras etapas para planejar o futuro. Um modelo mais simples de avaliação empresarial consiste em comparar os resultados reais alcançados com aqueles anteriormente planejados. O controlador tem, portanto, uma importante função no planejamento, determinando se os planos são consistentes e viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior.

- ACOMPANHAMENTO – verifica e controla a evolução e o desempenho dos planos traçados, permitindo ao controlador interferir para corrigir as falhas ou então para se certificar de que o planejamento não poderá ser cumprido.

Denota-se que, a controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los a otimização de resultados.

2.5 - Papel da Controladoria no Processo de Gestão

Conforme (PEREZ JUNIOR, 1997a, p.37), o processo decisório é

“influenciado pela atuação da Controladoria, através das informações de planejamento e controle, essas informações exigem sistemas de informações que suportam estas decisões. A missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão”.

Este mesmo autor ressalta que, “o papel da Controladoria, é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório”.

Diante disso, o *Controller* exerce influência na organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficiência e a da organização.

No planejamento estratégico, cabe ao *Controller* assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa.

No planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para a otimização das análises.

No controle, cabe ao *Controller* exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade).

A controladoria funciona como um agente de mudanças comportamental; ela contribui com suas crenças e valores na definição do modelo de gestão. Apoiada pelo sistema de informação alimenta o processo de gestão que é voltado para a otimização do resultado econômico.

A controladoria, portanto, subsidia processo de gestão, apóia a avaliação de desempenho e de resultado, gere os sistemas de informações.

Como afirmam (PEREZ, 1995a, p. 35-37), a área de Controladoria deve “exercer um papel ativo no processo de gestão, com a missão de otimizar os “resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão” da organização”.

A figura 1 proporciona a visualização do Papel da Controladoria no Processo de Gestão.

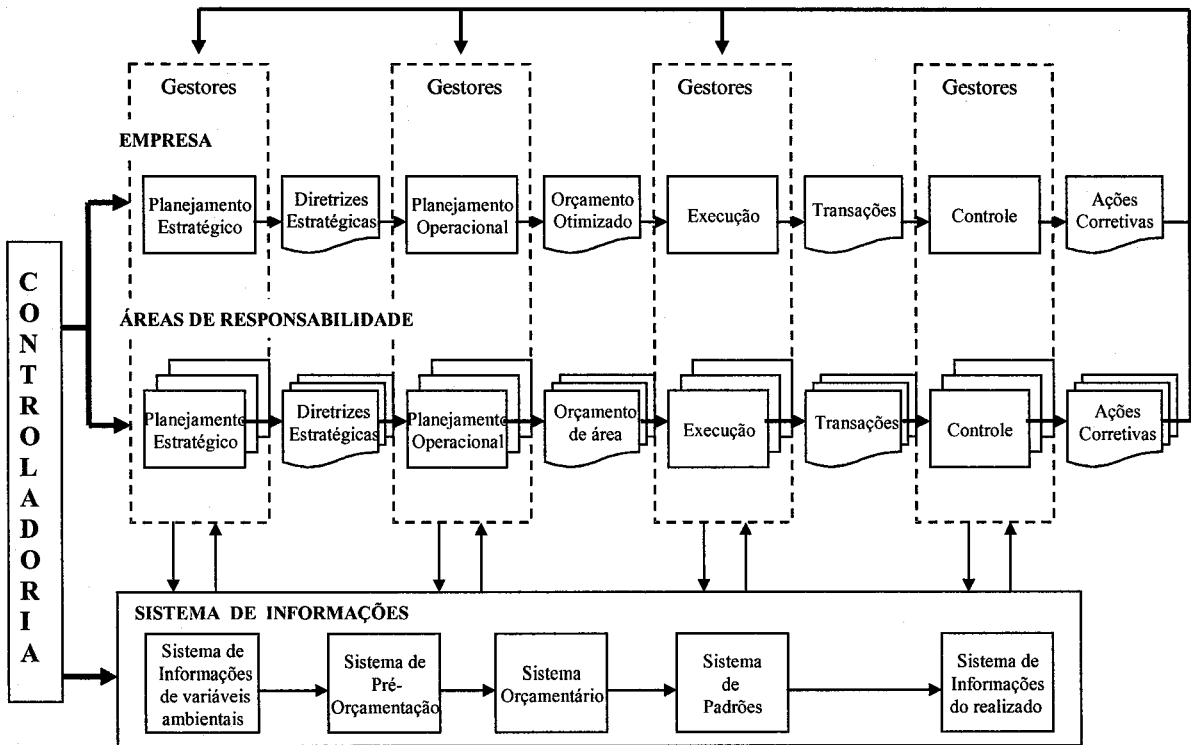


Figura 1 - Papel da Controladoria no Processo de Gestão

2.6 - A Controladoria e o Planejamento

(LOPES apud CATELLI, 1995a, p.124), afirma que

“o planejamento do ponto de vista empresarial consiste, no seu sentido mais lato, em um processo que estabelece objetivos, define linhas de atuação e planos detalhados para atingi-los e determina os recursos necessários à consecução dos mencionados objetivos”.

O planejamento é a função básica do processo administrativo, pois através dos planos e programas procura-se garantir a coordenação e a verificação dos esforços e ações de todas as áreas em torno dos objetivos gerais da empresa.

Na Controladoria, o planejamento ocorre em nível global da empresa, mas é construído a partir da contribuição das suas diversas áreas de responsabilidade. Como os gestores são os principais responsáveis pelas atividades especializadas de sua área, não há ninguém melhor de quem se esperar uma contribuição no sentido de planejar adequadamente tais atividades.

O planejamento da empresa é realizado em duas fases distintas: o planejamento estratégico e o planejamento operacional.

No planejamento estratégico, a missão e os objetivos maiores da empresa, tendo em conta suas excelências e deficiências, são confrontados com o ambiente, suas oportunidades e ameaças. Criam-se cenários, delineiam-se alternativas, entre as quais se decide a orientação a longo prazo dos negócios da organização. Essa orientação inclui as definições da filosofia e do âmbito de atuação da empresa e das suas macro-políticas, que constituem a sua macro-estratégia.

Dessas decisões derivam as diretrizes estratégicas, que abrangem os objetivos, estratégias e políticas funcionais que caracterizam a atuação da empresa diante das circunstâncias do mercado, como é demonstrado na figura 2.

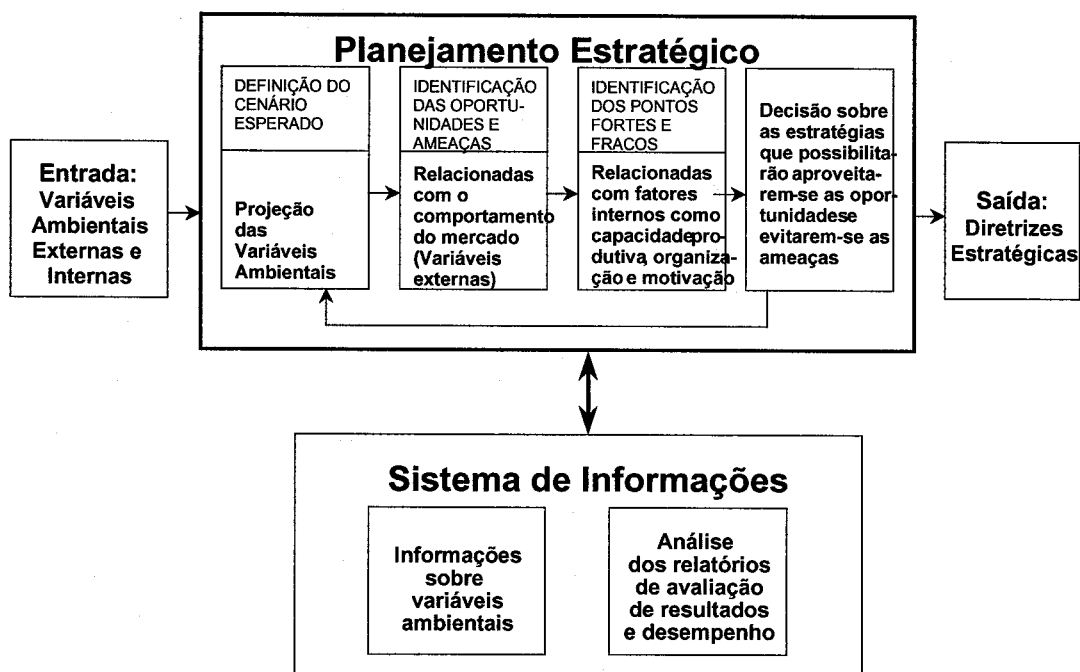


Figura 2 – Papel da Controladoria no Planejamento Estratégico

Nesse processo, a Controladoria atua no sentido de gerenciar o sistema de informação sobre variáveis ambientais, prever o impacto de variáveis econômicas sobre a organização e, considerando as previsões definidas pelos gestores durante o processo de planejamento, estruturar o cenário econômico sobre o qual a estratégia será construída. É também função da Controladoria, participar da validação das diretrizes estratégicas, registrá-las e monitorar constantemente o ambiente a fim de perceber eventuais mudanças nas variáveis que ensejariam uma reformulação do plano estratégico.

A partir das diretrizes estabelecidas no plano estratégico, inicia-se o processo de planejamento operacional, quando cada área da organização detalha e quantifica as suas ações futuras, procurando otimizar os resultados da empresa no curto, médio e de longo prazo. Nesse momento, procura-se identificar e escolher as alternativas operacionais de ação quanto a recursos, produtos, volumes, qualidade e preços, passando-se basicamente por quatro macro etapas:

- **Levantamento das alternativas:**

Nessa fase são identificadas as diversas alternativas de atuação de cada área, dentro das diretrizes estratégicas estabelecidas.

- **Seleção das alternativas:**

As alternativas de atuação são identificadas por áreas, que são mensuradas e avaliadas quanto a seu impacto econômico na organização. Cada área seleciona a alternativa de ação que melhor contribui para o resultado econômico da empresa.

- **Consolidação das alternativas:**

As ações planejadas pelas diversas áreas são consolidadas. O plano consolidado é submetido a várias simulações, em que, num processo de negociação das necessidades e pretensões de cada área, procura-se encontrar o plano global ótimo para a empresa.

Validação do plano:

Após profunda discussão e ajustes eventuais, o plano global é validado pelos diversos gestores da organização.

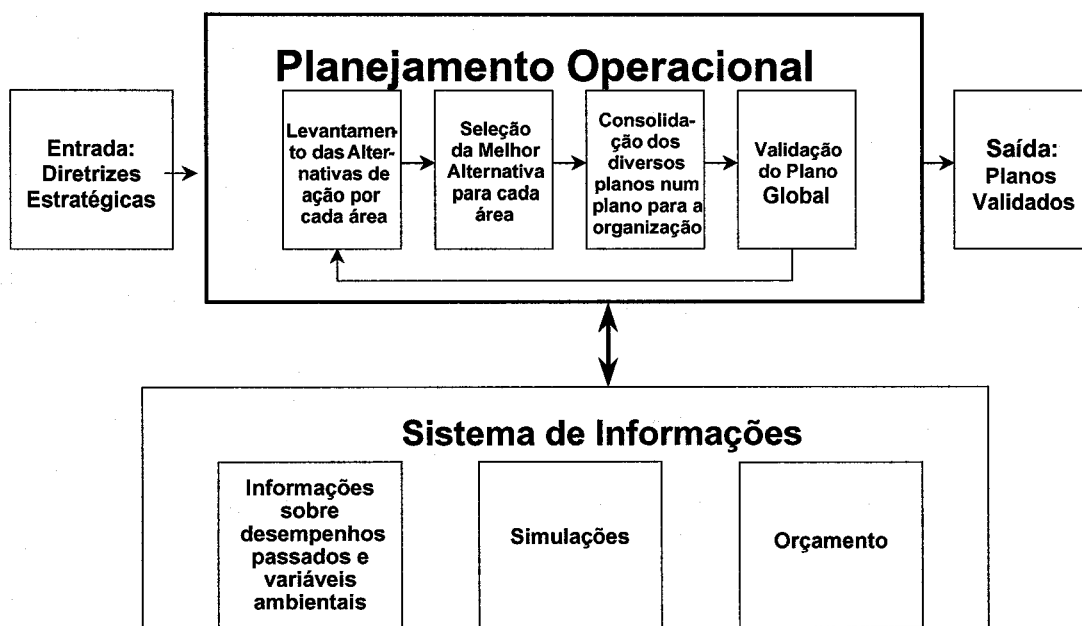


Figura 3 - Papel da Controladoria no Planejamento Operacional

No processo de planejamento operacional (figura 3), a Controladoria, enquanto área detentora da visão sistêmica da empresa, é a responsável pela gestão do sistema de informações que dá suporte ao processo. Além disso, a controladoria atua em cada fase do processo de

planejamento, participando do levantamento das alternativas e da sua avaliação, e discutindo sua validade e exequibilidade. A Controladoria responde pela consistência e viabilidade econômica do plano final, sendo sua otimização a principal atribuição da Controladoria, que deverá garantir que o plano final seja o melhor possível, dadas as condições internas e externas da organização.

A Controladoria é vista como participante e não como a responsável pela realização do planejamento. É uma função que promove interações entre as diversas áreas, procurando atenuar os conflitos freqüentemente existentes e assegurar o prevalecimento dos objetivos da organização como um todo sobre os objetivos particulares de qualquer área de responsabilidade.

2.7 - A Controladoria e a Execução

Após a conclusão do plano operacional, inicia-se a fase de execução, na qual os gestores deverão concretizar as ações planejadas de modo que a organização possa atingir os objetivos previstos.

Para a consecução da otimização planejada, o gestor de área é responsável pelo cumprimento dos planos validados. Quaisquer alterações que se fizerem necessárias precisam ser submetidas a um superior e às eventuais áreas envolvidas.

Nesta fase, é função da Controladoria é questionar e discutir a real capacidade de cada área em cumprir os planos validados a fim de detectar uma eventual necessidade de ajuste não percebida pelos gestores.

Durante a execução, os diversos gestores, à luz do plano operacional estabelecido, procurarão otimizar o resultado da empresa em cada transação a ser efetuada, considerando a situação atual. A execução também consiste num processo decisório, que poderá ser efetuado em quatro etapas básicas apoiadas pelo sistema de informações:

Obtenção de informações relevantes:

Corresponde à etapa de definição e obtenção de informações sobre as variáveis relevantes a serem consideradas no processo de decisão sobre transações a serem realizadas.

- **Formulação das alternativas:**

Conhecidas as variáveis relevantes para a decisão, são formuladas as diversas opções de ação.

- **Análise das alternativas:**

São mensurados e avaliados os impactos operacionais, financeiros e econômicos das variáveis relevantes em cada alternativa de ação.

- **Escolha da alternativa de otimização:**

Com base na avaliação das consequências das alternativas estudadas, seleciona-se aquela que proporcione o maior resultado econômico para a transação a ser efetuada.

O sistema de informações (figura 4), gerido pela Controladoria, se integra ao processo de execução, fornecendo informações capazes de suportar adequadamente as decisões tomadas pelos gestores. O sistema identifica o modelo de decisão a ser utilizado no processo decisório específico, fornece informações sobre ocorrências anteriores e sobre o comportamento das variáveis econômico-financeiras (taxa de juros, inflação, PIB, etc). Também é atribuição do sistema simular os impactos das alternativas de ação previamente reconhecidas, permitindo ao tomador de decisão a escolha daquela que otimiza o resultado econômico da transação a ser realizada. Após a execução, o sistema registra os seus impactos viabilizando a apuração dos resultados e a avaliação de desempenho.

Nesta fase, a Controladoria deve focar suas atenções, principalmente, na tempestividade, atualidade e correção das informações geradas pelo sistema, zelando para que decisões corretas sejam tomadas a partir dessas informações.

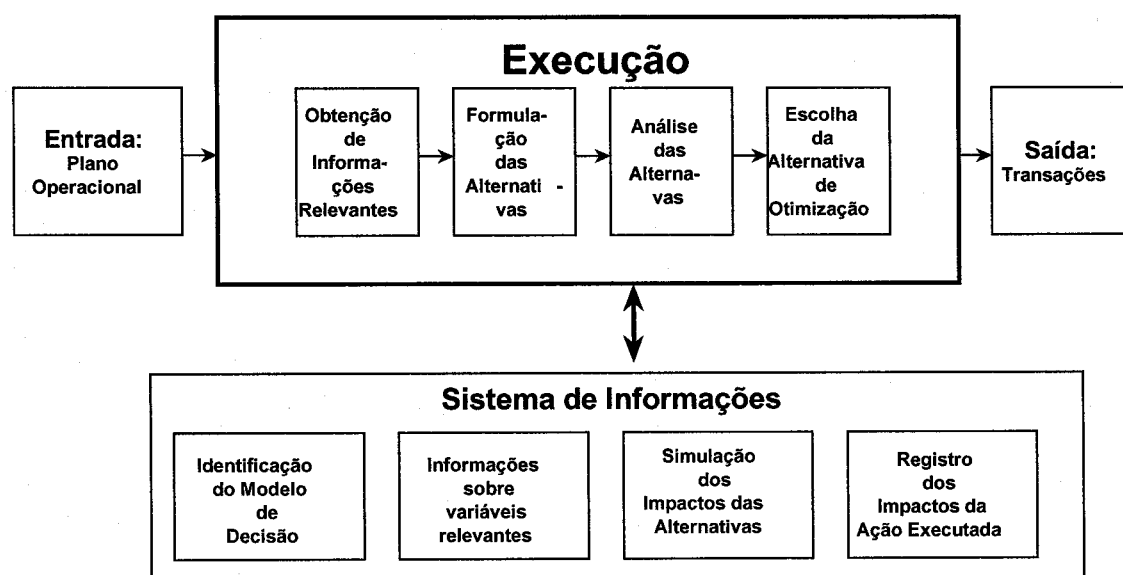


Figura 04 – O Papel da Controladoria na Execução do Planejamento

2.8 - A Controladoria e o Controle

A fim de que as ações executadas na organização conduzam efetivamente aos resultados desejados, é preciso um acompanhamento constante que permita inferir se o desempenho presente leva aos objetivos estabelecidos no planejamento e, em caso negativo, definir os ajustes a serem executados. Essa é a chamada atividade de controle, que assim como os demais, (planejamento e execução) é inerente a todos os gestores da organização.

Segundo (TACHIZAWA, 1990a, p. 82):

“o controle se torna necessário no momento em que surge a atividade de gestão, ou seja, quando há diversidade de funções, delegação de atribuições e quando surge necessidade de informações para a tomada de decisões no processo de comparação de eventos ocorridos com os esperados, com vistas a apuração de eficiência e eficácia e ao redirecionamento de rumos de atuação”.

O processo de controle é realizado em quatro fases básicas, que podem ser visualizadas na figura 5:

- **Comparação entre o realizado e o previsto:**

Nessa fase são confrontados os resultados obtidos com os planejados, identificando-se os eventuais desvios ocorridos.

- **Análise das causas dos desvios:**

Os desvios apurados são analisados a fim de se identificarem os fatores que lhes deram origem.

- **Identificação e análise das alternativas:**

São identificadas e analisadas as alternativas de ação corretiva.

- **Escolha da ação corretiva:**

Após conhecidos os impactos das possíveis ações corretivas, seleciona-se aquela que leva à otimização do resultado econômico da organização.

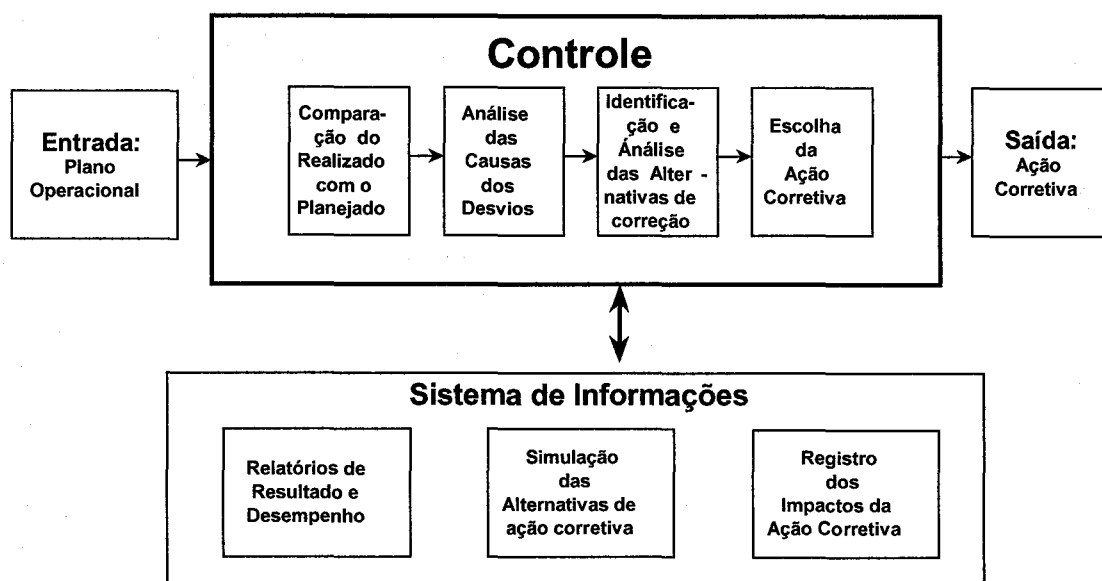


Figura 5 – Papel da Controladoria no Controle do Planejamento

O sistema de informações, concebido e mantido pela Controladoria, também desempenha papel importante durante a fase de controle, fornecendo as informações sobre o realizado, o previsto e os desvios ocorridos, viabilizando a análise dos resultados e do desempenho dos diversos gestores de área. De forma semelhante à etapa anterior, o sistema é responsável pela realização de simulações e pelo registro dos impactos das ações corretivas implementadas.

Pela Gestão Econômica, o controle deve ser efetuado continuamente por todos os gestores da organização, não cabendo a um órgão específico a responsabilidade exclusiva pelo monitoramento de todas as atividades da empresa.

Contudo, a Controladoria exerce uma função primordial como promotora do controle. Como área detentora de uma visão sistêmica da organização, a Controladoria é responsável pela gestão do sistema de informações que dá suporte à atividade de controle do resultado da empresa e das diversas áreas. Dada a sua missão de otimizadora do resultado global, a Controladoria acompanha o cumprimento do planejado, observando os desvios ocorridos e promovendo interações entre as áreas na busca das ações corretivas mais adequadas. A Controladoria também deverá, quando se fizer necessário, indicar a necessidade de ajustes e revisão dos planos.

2.9 - A Controladoria e o Sistema de Informações

Dada a sua função de gestora do sistema de informações econômico-financeiras da empresa, a Controladoria é responsável por:

- identificar os eventos econômicos sob a responsabilidade dos diversos gestores, definindo, em parceria com as áreas de responsabilidade, os modelos de decisão sobre os eventos;
- assegurar que o sistema gere informações adequadas aos usuários;
- assegurar que o sistema apure o resultado econômico da empresa, das áreas, atividades, transações, produtos, segmentos, etc, de acordo com as necessidades da gestão e forneça informações que permitam a realização das avaliações de desempenho;
- definir os critérios de mensuração dos eventos econômicos a serem utilizados, que deverão ser compreendidos e aceitos pelos gestores;
- definir, juntamente com os gestores, os padrões de utilização de recursos a serem utilizados como parâmetro de eficácia em todo o processo produtivo da empresa;
- sensoriar constantemente os indicadores do ambiente econômico e suas interações com o sistema empresa.

2.10- O Profissional de Controladoria

O profissional de Controladoria, em muitos casos, é oriundo do ramo da contabilidade. Compete a esse profissional desenvolver-se em outras disciplinas, tais como Administração, Economia, Estatística, Informática, dentre outras, buscando alcançar o perfil desejado para desempenho desta função.

(KANITZ, 1976a, p. 5) afirma que

“os controladores foram inicialmente recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade e finanças das empresas, por possuírem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa que os habilita a enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais. Além disso as informações que chegam ao *controller* são predominantemente de natureza quantitativa, física, monetária, ou ambas”.

Segundo (FIGUEIREDO, 1997a, p.28),

“o gestor encarregado pelo departamento de Controladoria chama-se *controller*. Seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas

conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente. O *controller* tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde pode ir e quais os caminhos que devem ser seguidos”.

Atualmente, o contador assumiu outro comportamento; deixou de ser o profissional que só estudava o passado e passou a ser um profissional, que embasado nos atos e fatos do passado, prevê o futuro das empresas e subsidia tomada de decisão dos administradores

Dentre os requisitos necessários para o desempenho da função da Controladoria, segundo (FIGUEIREDO, 1997a, p.29), pode-se elencar:

- bom conhecimento do ramo de atividade ao qual a empresa faz parte;
- conhecimento da história da empresa, identificação de seus objetivos, metas, políticas, assim como seus problemas básicos e suas possibilidades estratégicas;
- habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos; conhecimento de informática suficiente para propor modelos de aglutinação e simulação das diversas combinações de dados;
- habilidade de bem expressar-se oralmente e por escrito e profundo conhecimento dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.

2.11- O Papel do *Controller* na Empresa

O papel do “*controller*” difere de empresa para empresa. Segundo (PEREZ JUNIOR, 1997a, p.35), pode-se destacar dois enfoques distintos:

- Visto como um “gerente de contabilidade”. Nesse caso seria responsável pelas seguintes áreas e funções abaixo relacionadas, e normalmente subordinado ao principal executivo financeiro da empresa:
- Contabilidade geral, fiscal e de custos.
- Controle patrimonial.
- Orçamentos
- Auditoria interna
- Administrativa - financeira.

- Visto como órgão de *staff* ligado diretamente à alta administração, selecionando e filtrando as informações oriundas dos diversos departamentos, que serão utilizadas para a tomada de decisões.

(PEREZ JUNIOR, 1997a, p.36) sintetiza as principais responsabilidades do *controller* da seguinte forma:

- a organização de um adequado sistema de informações gerenciais que permita à administração conhecer os fatos ocorridos e os resultados obtidos com as atividades;
- a comparação permanente entre o desempenho esperado e o real;
- a classificação das variações entre variações de estimativa e de desempenho;
- a identificação das causas e dos responsáveis pelas variações;
- a apresentação de recomendações para a adoção de medidas corretivas.

Segundo (TUNG, 1980a, p.94), o *controller* é o principal executivo da área contábil da empresa, responsável pelos:

- registros contábeis;
- preparação dos relatórios financeiros e administração do sistema de controle;
- administração de orçamento e previsões;
- auditoria interna;
- processamento de dados.

Segundo o estatuto dos *Controllers* americanos, “*Controllers Institute of América*”, as funções básicas do *Controller*, relata (TUNG, 1980a, p.78), são as seguintes:

- implantação e supervisão do plano contábil da empresa;
- preparação e interpretação dos relatórios financeiros na empresa;
- verificação contínua da contas e dos registros, em todos os setores da empresa;
- compilação dos custos de produção e de distribuição;
- realização e custeio das contagens físicas dos estoques;
- preparação, apresentação e supervisão dos assuntos referentes a impostos;
- preparação e interpretação das estatísticas e relatórios para a decisão administrativa;
- preparação do orçamento global da empresa;
- fazer o seguro de todos os bens da empresa;

- estabelecer as normas-padrão, relativas à contabilidade, e aos processos e sistemas de trabalho da empresa;
- supervisão dos planos de aquisição de ativo fixo;
- aplicação de todas as decisões financeiras tomadas pela administração, uma vez que estejam de acordo com as normas vigentes;
- manutenção de todos os contratos elaborados, em nome da empresa, com terceiros;
- aprovação dos pagamentos e assinatura dos cheques, notas promissoras, de comum acordo com o tesoureiro;
- aplicação dos regulamentos da empresa no tocante a assuntos relativos a cauções e ações emitidas pela empresa;
- preparação e/ou aprovação dos regulamentos internos, que visem cumprir os regulamentos governamentais.

(TUNG, 1980a, p.95), ressalta que:

“o controller, como membro do “staff” da administração, não exercerá autoridade direta nas operações divisionais ou em outros departamentos da empresa. Desempenha, porém, a função de conselheiro e consultor. Terá autoridade funcional nas atividades atinentes à sua jurisdição”.

O controller é o gestor do sistema integrado de informações. É responsável pelo projeto, implementação e manutenção do sistema de informações. Ele organiza e reporta dados relevantes que induz os administradores a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivo da empresa.

2.12- Novas Perspectivas para a Controladoria

Segundo ASSAF NETO (1)

“o processo empresarial de tomada de decisões, vinculado ao ambiente da Controladoria, reflete a essência do conceito de administração. Reconhecidamente, Administrar é decidir, e a continuidade de qualquer negócio depende da qualidade das decisões tomadas nos vários níveis organizacionais da empresa”.

E estas decisões, por sua vez, são tomadas a partir de dados, informações e análises desenvolvidas pela Controladoria, viabilizados a partir do comportamento do mercado e do desempenho da empresa.

A atividade da Controladoria, essencial ao sucesso de toda a empresa, vem assumindo complexidade e riscos cada vez maiores no ambiente de globalização, exigindo

capacidade mais analítica e questionadora de seus profissionais. Muitos conceitos financeiros consagrados em outros ambientes econômicos costumam, ainda, encontrar enormes dificuldades de adaptação na realidade empresarial brasileira, demandando um conjunto de ajustes e gerando reflexos muitas vezes inéditos”.

Muitas vezes na empresa, gestores das áreas onde estão sendo adotados os modelos de decisão, informação e mensuração, por falta de conhecimento do modelo de gestão, utilizam-se de modelos compatíveis com seus interesses, mas que não são compatíveis com os interesses gerais da empresa. A Controladoria tem o papel de solucionar esses problemas a fim de que a eficácia organizacional da empresa seja alcançada em conjunto com um maior grau de eficiência.

A função de controlador na atualidade é abrir para aos contadores e administradores financeiros, um campo de atuação muito mais amplo, dinâmico e interessante, que abrange praticamente toda a empresa, o que requer do controlador notáveis qualidades e conhecimentos.

Dentro dessa nova fase, o controller passou a ter uma responsabilidade redobrada dentro da organização. É importante que ele busque conhecimento dos fatores macro-econômicos e da própria empresa, conheça os limites de suas responsabilidades e atribuições.

3 – GESTÃO EMPRESARIAL

O ato de gerir pode ser entendido como um conjunto de atividades capaz de conduzir a organização ao cumprimento de sua missão. Para (CHIAVENATO, 1994a, p.3), gerir é

“interpretar os objetivos propostos pela empresa e transforma-los em ação empresarial por meio de planejamento, organização, direção e controle de todos os esforços realizados e todas as áreas e em todos os níveis da empresa, a fim de atingir tais objetivos”.

Ocorre que diante das freqüentes mudanças, torna-se difícil equalizar qual é o melhor conjunto de atividades a ser empreendidas pelos gestores de modo a se obter a desejada eficácia empresarial. No entanto, ter um modelo de gestão bem estruturado e formalizado, capaz de viabilizar o conjunto de diretrizes estratégicas existentes é uma premissa básica.

3.1- Modelo de Gestão

Toda empresa possui um modelo de gestão, formalizado ou não, na qual expressa as principais crenças e valores cultivados pelos gestores. Esse modelo decorre geralmente da missão estabelecida, constituindo-se num conjunto de normas e regras que norteiam a maneira como a empresa será administrada.

(FIGUEIREDO e CAGGIANO, 1997a, p.30) mencionam que

“o modelo de gestão é, “em síntese, um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados e os princípios de como a empresa vai ser administrada”.

Do exposto, depreende-se que o modelo de gestão deve esclarecer a maneira de como se pretende delinear a gestão.

Espera-se por meio desse modelo oferecer os parâmetros necessários à orientação da atuação dos gestores, tais como: o grau de sua autonomia; critérios de avaliação de desempenho; papéis e posturas gerenciais etc. O modelo de gestão idealizada pela controladoria pressupõe a existência de um processo de gestão configurado segundo esse mesmo modelo.

3.2- Processo de Gestão

O processo de gestão configura-se com base no modelo de gestão das organizações e, por isso, assume diversas formas na realidade das empresas. Assim, ele recebe a influência da própria filosofia da empresa, o que significa dizer que deve ser compatível com sua cultura interna.

Essencialmente, o processo de gestão deve dar suporte ao processo decisório. (PEREIRA, 1999a, p.58) entende-se que

“o processo de gestão deve assegurar que a dinâmica das decisões, tomadas na empresa conduzam-na efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe adaptabilidade e o equilíbrio necessário à sua continuidade”.

A controladoria assume que o processo de gestão ideal deve ser estruturado com base na lógica do processo decisório, contemplando as seguintes etapas: planejamento, execução e controle. Além disso, se apoiado por sistema de informações que subsidiem as decisões que se fizerem necessárias em cada uma dessas fases.

3.3 - Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico representa um valioso instrumento administrativo, no qual procura-se estabelecer uma situação futura desejada e os possíveis meios para alcançá-la. Pode ser comparado a uma espécie de ponte que liga os estágios “onde estamos” e “onde pretendemos estar” numa perspectiva temporal futura de médio ou longo prazo.

(DRUKER 1998a, p.136) afirma que:

“o planejamento começa pelos objetivos da empresa. Em cada área desses objetivos, é preciso formular a pergunta: “O que temos que fazer para alcançar amanhã os nossos objetivos?”. Isso implica integração entre profissionais de várias especialidades num contínuo esforço de cooperação, tarefa que a controladoria se encarrega de coordenar”.

Segundo OLIVEIRA, HERNANDES e SILVA, conceitua-se planejamento estratégico como:

“o conjunto de objetivos, de finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir esses objetivos, coordenados de forma a definir em que atividade se encontra a empresa, que tipo de empresa ela é ou deseja ser”.

Na visão de MOSIMANN e FISCH, pode-se conceituar, então, planejamento estratégico como:

“aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, define as diretrizes estratégicas”.

Já THOMPSON JR. e STRICKLAND III entendem que:

”o desenvolvimento de missão e visão estratégicas, estabelecimento de objetivos e a decisão sobre uma estratégia são tarefas básicas de estabelecimento de rumo. Elas indicam o rumo da organização, seus objetivos de desempenho de curto e de longo prazo, bem como as mudanças competitivas e programadas. Juntas, elas constituem o planejamento estratégico”.

O Planejamento Estratégico pode ser mostrados na figura 6:

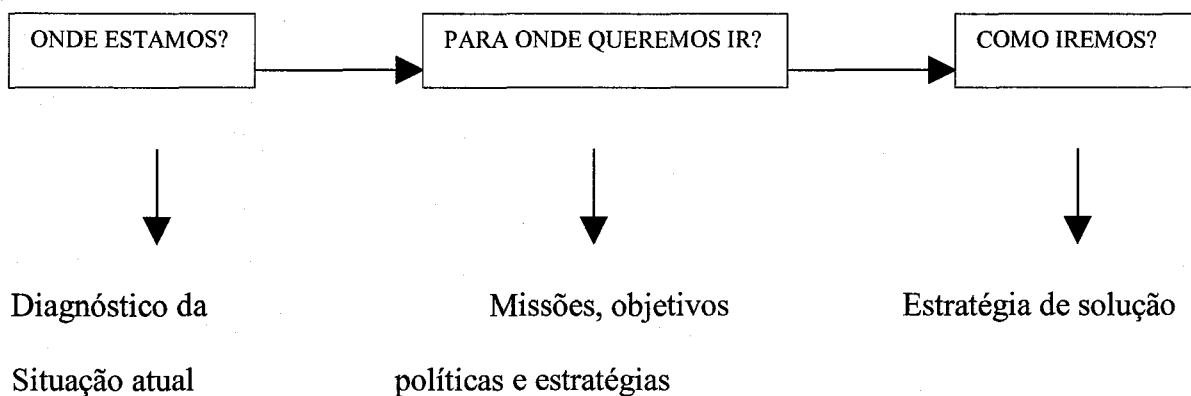


Figura 6 – Modelo de Desenvolvimento de Missão e Visão Estratégicas

3.3.1- A Função do Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico é um importante instrumento de gestão para as organizações na atualidade. Constitui uma das mais importantes funções administrativas e é através dele que o gestor e sua equipe estabelecem os parâmetros que vão direcionar a organização da empresa, a condução da liderança, assim como o controle das atividades.

O objetivo do planejamento é fornecer aos gestores e suas equipes uma ferramenta que os munície de informações para a tomada de decisão, ajudando-os a atuar de forma pró-ativa, antecipando-se às mudanças que ocorrem no mercado em que atuam.

MICHAEL PORTER, afirma que uma empresa sem planejamento “corre o risco de se transformar em uma folha seca, que se move ao capricho dos ventos da concorrência”. De fato, o administrador que não exerce a sua função enquanto planejador acaba por se concentrar excessivamente no operacional, atuando principalmente como um “bombeiro” que vive apagando incêndios, mas que não consegue enxergar onde está a causa desses incêndios.

Mas como evitar essa armadilha do imediatismo da administração? Como garantir um tempo e um espaço relevante para o planejamento dentro da empresa, tendo em vista as inúmeras atribuições para o planejamento dentro da empresa, e as inúmeras atribuições que já possui o gestor no seu dia-a-dia? Como definir um processo de planejamento que seja realista diante das intensas e profundas mudanças que ocorrem na atualidade, numa velocidade tão grande?

As respostas para essas perguntas não são simples. Entretanto, podemos afirmar que, embora o crescimento das organizações esteja repleto de acidentes e eventos aleatórios, é inegável que as empresas que prosperam e conseguem se perpetuam no mercado atualmente possuem algo mais do que uma boa sorte. O que determina grande parte do seu sucesso é a capacidade de se adaptar às mudanças de seu ambiente, antecipando-se aos seus concorrentes.

Saber utilizar os instrumentos do planejamento de forma coerente, adaptando-os à realidade da empresas e às suas necessidades, pode ser então uma excelente arma competitiva. Para utilizá-la eficazmente, é importante que os gestores conheçam bem cada um dos elementos do planejamento e suas funções, assim como as mudanças que estão ocorrendo no contexto competitivo, as quais estão influenciando na própria prática do planejamento e lançando alguns desafios para a sua gestão nas empresas.

O objetivo deste capítulo é abordar essas questões, dando subsídios para que os gestores e técnicos possam utilizar o planejamento com mais frequência e de maneira mais efetiva, de forma que sua prática possa servir como facilitadora da gestão, da comunicação e do aprendizado nas empresas. Para tanto, serão apresentados a seguir, cada um dos elementos do ciclo do planejamento, os critérios para sua definição e a sua utilização na gestão das organizações. Em seguida, são feitas algumas breves considerações sobre as mudanças no contexto competitivo que influenciam diretamente o planejamento, implicando alguns desafios para a sua prática nas empresas.

3.3.2 - Definições das Diretrizes Estratégicas

O monitoramento ambiental fornece elementos essenciais para que o gestor determine o rumo a ser seguido pela organização. Este rumo é explicitado através das diretrizes estratégicas formadas pelas:

- **Projeção do cenário básico para o mercado fornecedor e consumidor:**
Com base no cenário básico, estabelecer os comportamentos esperados do mercado fornecedor e cliente, considerando os aspectos fundamentais de atuação em nível de recursos demandados e serviços prestados: serviços, volume, preços, ciclo de vida, capacidade produtiva, eficiência etc.
- **Identificação das oportunidades e ameaças e suas causas:**
Projetados os comportamentos esperados dos mercados fornecedores e cliente, identificar e especificar as oportunidades e ameaças decorrentes.
- **Identificação de pontos fortes e fracos**
Elencar os pontos fortes e fracos resultantes do esforço de aproveitamento das oportunidades e de evitar as ameaças.
- **Definir as diretrizes estratégicas**
Estabelecer as políticas, estratégias e objetivos decorrentes da alavancagem dos pontos fortes e da eliminação dos pontos fracos.

3.3.3 - Metodologia para Elaboração do Planejamento Estratégico

A seqüência básica para a elaboração de um planejamento estratégico compreende:

3.3.4 - Análise Ambiental

A análise ambiental objetiva avaliar a situação da empresa relativamente aos ambientes interno e externo. Essa avaliação é realizada mediante a determinação dos fatores – chaves de sucesso para a empresa, os quais orientam a identificação e a análise das variáveis críticas internas e externas.

3.3.5 - A Determinação da Filosofia da Empresa

A filosofia de uma empresa é definida em função das crenças e valores individuais de seus sócios e administradores. Tomando por base seus valores, tal filosofia deve estar claramente explicitada em termos de visão, missão e de seus objetivos.

3.3.6 - A Determinação da Visão da Empresa

É a expectativa de futuro que se tem, consiste num macro-objetivo, não quantificável de longo prazo, que expressa onde e como a organização pretende estar no futuro. A visão atua como um elemento motivador, energizando a empresa e criando um ambiente propício ao surgimento de novas idéias. Toda visão tem um componente racional, que é produto da análise ambiental e outro componente emocional, que é produto da imaginação, da intuição e da criatividade dos gestores.

Ao contrário do que se pode imaginar num primeiro momento, a formulação da visão não é exclusivamente da alta gerência da empresa, ela pode ser estabelecida em qualquer nível hierárquico, individualmente ou de forma coletiva. Para que ela funcione melhor é preciso, entretanto, que ela seja disseminada. Portanto, é correto afirmar que a visão é mais consistente quando a organização consegue incorporá-la em seus diferentes níveis, fazendo com que estes, de forma sinérgica, busquem alcançá-la no longo prazo.

Um exemplo desse processo ocorreu no caso do grupo Disney, que não desapareceu depois da morte de seu idealizador Walt Disney, o qual deixou de herança a sua visão de: “criar um mundo onde todos possam se sentir crianças”.

3.3.7 - A Determinação da Missão da Empresa

É a proposta pela qual, ou razão pela qual a organização existe. É a determinação de “onde a organização quer ir” e de sua Razão de ser, e determina a sua identidade.

Apesar da sua definição ser um elemento essencial para a gestão de qualquer organização, é comum o gestor não conseguir definir com clareza a sua missão por confundir a com o próprio produto/serviço oferecido. Quando isso ocorre, a organização restringe a sua missão à mera produção do bem ou do serviço, não conseguindo enxergar a necessidade à qual atende, o que pode limitar a sua perspectiva em termos de atuação estratégica no mercado.

Como exemplo, podemos citar a Nike, que terceirizou 100% de sua produção e concentrou-se no desenvolvimento de modelos e no marketing da marca, hoje é uma das marcas mais conhecida no mundo.

3.3.8 - A Determinação dos Objetivos da Empresa

O Objetivo da organização ou ponto que se pretende atingir ou aonde se quer chegar, podendo ser de longo, médio ou curto prazo.

Entre outras importâncias das definições dos objetivos organizacionais, podemos destacar que eles:

- Fornece as pessoas um sentimento específico e adequado de seu papel na organização;
- Dão consistência a tomada de decisões entre diferentes administradores;
- Estimula o empenho e a realização baseada em resultados esperados;
- Fornece a base para ações corretivas e de controle;
- Buscam a eficácia em tudo que se faz.

A definição clara dos objetivos é essencial, pois eles serão a referência no momento da avaliação do processo de planejamento; um objetivo mal formulado pode então comprometer todo o processo.

Cabe ressaltar que uma organização terá sempre múltiplos objetivos que envolvem todas as suas áreas, tais como: objetivos de posição de mercado; objetivos de inovação; objetivos de produtividade e qualidade; objetivos de rentabilidade; objetivos de custos.

3.3.9 - A Determinação das Metas da Empresa

O que são Metas? são resultados preferencialmente quantificados, que deverão ser atingidos em determinado período, para a consecução dos Objetivos.

Representam etapas para se alcançar os Objetivos, observando-se as Estratégias adotadas.

No (PNQ, 2001a, p.56) Metas são entendidas como “níveis de desempenho pretendidos para um determinado período de tempo”.

Conforme a área, unidade ou dimensão para a qual foi definida, a meta receberá um aposto (‘sobrenome’): meta da diretoria, meta departamental, meta pessoal, meta operacional etc. Num processo estratégico, ao não se ‘batizar’ a meta, ela se refere geralmente à dimensão tática.

Ao se desdobrar o objetivo em metas facilita a sua distribuição ao longo do tempo, em etapas. Possibilita também a distribuição/delegação destas etapas para responsáveis diferentes, como também atribuir as responsabilidades conforme as diversas competências, capacidade e níveis de motivação das pessoas.

É muito importante fixar as Metas necessárias e suficientes para o Horizonte do Plano de Ação. São recomendadas de 2 a no máximo 5 Metas por Objetivo; pelo que é bom

analisar bem a conveniência de extrapolar estes parâmetros. Uma Meta utiliza uma ou mais Estratégias, ao passo que uma Estratégia pode ser utilizada por uma ou mais Metas.

As Metas têm de ser desafiadoras, voltadas ao Objetivo, e devem atender às Estratégias selecionadas. Com os resultados do que se deve continuar/consolidar; eliminar/descontinuar; melhorar/modificar e acrescentar/realizar no período do Plano Anual e após divulgá-los aos Participantes, estipula-se então em debate no Grupo, algumas Metas. A Meta pode ser redigida como os objetivos, porém, para diferenciá-las destes e facilitar na comunicação, uma alternativa seria a seguinte:

Fórmula recomendada de redação de meta:

Ter + (verbo no particípio) + (X quantidade) de coisa, até dia d / mês m / ano a.

Verbos (no particípio) mais usados na redação de Metas:

- Alcançado, adiantado, aumentado, aprimorado, lançado, aprovado, obtido, realizado, estudado, identificado, consolidado, mantido, participado, reduzido, estabelecido, melhorado, restabelecido, reforçado, ocupado, promovido, criado, organizado, implantado, atendido, elaborado, adquirido, divulgado, produzido.

Exemplos de redação de metas:

Objetivo 1: Consolidar a liderança da empresa no setor, no estado do Paraná, até 31/12/x3.

Meta 1.1: Ter promovido campanha de marketing institucional, até 31/12/X1.

Meta 1.2: Ter mantido o processo de gestão pela qualidade total, até 31/12/X1.

Objetivo 2: Aumentar as vendas de 80 mil toneladas para 200 mil toneladas até 31/12/x3.

Meta 2.1: Ter aumentado a capacidade produtiva em 10%, até 31/12/X1.

Meta 2.2: Ter ampliado a terceirização da produção em 20%, até 30/06/X1.

Meta 2.3: Ter lançado dois novos produtos, até 30/11/X1.

Meta 2.4: Ter redimensionado a equipe de vendas, até 15/10/X1.

Objetivo 3: Flexibilizar a produção até 31/12/x3.

Meta 3.1: Ter iniciado a implantação da Filosofia *JIT (Just In Time)*, até 30/09/X1.

Meta 3.2: Ter negociado parcerias com fornecedores, até 15/10/X1.

Meta 3.3: Ter definido as novas máquinas, até 31/10/X1.

Meta 3.4: Ter comprado as novas máquinas, até 30/11/X1.

Meta 3.5: Ter implantado o novo *lay-out* da fábrica, até 31/12/X1.

Objetivo 4: Obter lucratividade líquida média mensal (antes do IR) de 10% sobre o faturamento até 31/12/x1 e, de 15% até 31/12/x3.

Meta 4.1: Ter elaborado orçamento global da empresa, até 31/10/X1.

Meta 4.2: Ter aumentado em 10% a produtividade das máquinas XYZ, até 31/12/X1.

Meta 4.3: Ter reduzido os custos administrativos em 20%, até 31/12/X1.

3.3.10 - Estabelecimento das Diretrizes e dos Objetivos Estratégicos

As diretrizes e objetivos estratégicos constituem benefícios tangíveis e mais duradouros da análise da situação. Ambos são formulados com base no quadro referencial resultante da avaliação dos ambientes interno e externo da empresa.

3.3.11 - Determinação de Estratégias

As estratégias básicas são escolhidas segundo as opções “produto – mercado – tecnologia” abertas à empresa.

Para que a empresa possa ser administrada com sucesso é importante o controle da oferta e a administração de sua capacidade de produção, o que implica a determinação da produtividade nominal por área e a escolha de estratégias adequadas em casos de alteração de demanda.

As estratégias voltadas às alterações de demanda incluem a manutenção de estoques próprios, o incentivo à demanda fora das safras e o desenvolvimento de atividades complementares (integração).

As estratégias relacionadas ao controle da produção envolvem a utilização de mão-de-obra temporária e a maximização de eficiência.

3.3.12 - Avaliações das Estratégias

Os quatro critérios relacionados a seguir podem ser utilizados para auxiliar o processo de seleção de estratégias, posto que uma forma de reduzir o leque de alternativas será a eliminação das que:

- Não aproveitam as potencialidades da organização, nem exploram suas oportunidades;
- Não reduzem as vulnerabilidades;

- Não eliminam as ameaças do ambiente externo e nem os pontos fracos do ambiente interno;
- Manter o risco associado às operações dentro de limites aceitáveis;

Todos esses critérios constituem a malha por meio da qual qualquer estratégia proposta deverá passar. Quanto maior o número de critérios definidos, menor será o número de estratégias selecionadas.

3.3.13 - Responsável pela Elaboração do Plano

A responsabilidade pela elaboração do plano é da alta administração, a qual será assessorada pelos níveis intermediários, que fornecerão informações e sugestões. A Controladoria terá participação relevante nesse processo, pois será responsável pela implementação de um sistema de informações gerenciais que possibilite o controle das atividades e a análise dos resultados alcançados em comparação aos objetivos estabelecidos.

3.3.14 - Época da Elaboração do Plano

Planejamento deve ser considerado uma atividade contínua. Assim, à medida que as operações são realizadas e seus resultados mensurados e analisados, o plano será concomitantemente revisto para adequar os objetivos e estratégias à realidade verificada.

Ao implementar uma estratégia, o acompanhamento de todas as suas fases, pelos diversos executivos da empresa, é de fundamental importância para os resultados que se pretende alcançar. O processo de planejamento estratégico não deve torna-se um fim em si mesmo, tão burocrático e desinteressante que os participantes somente se envolvam por obrigação funcional. Daí, por que, como regra, o envolvimento é peça-chave para o sucesso do plano.

3.4 - Exemplo de Planejamento Estratégico de uma Empresa

Para tornar mais claro os vários aspectos abordados para implantação do planejamento estratégico de uma empresa, apresentamos um caso hipotético de uma empresa fictícia, denominada Limpex Ltda:

3.4.1- Desafio Empresarial

O desafio empresarial da Limpex é tornar-se líder de mercado de produtos de higiene e limpeza profissional até 2010.

3.4.2 - Objetivos Estratégicos

O objetivo da empresa é a contínua expansão das receitas. Para isso, há necessidade de alterar o perfil da linha de produtos, para atingir novos segmentos de mercado em outras regiões do país.

Portanto, o desenvolvimento de novas linhas de produtos, a fim de atender às demais necessidades de seu público-alvo, será um dos principais objetivos estratégicos.

3.4.3- Objetivos Funcionais

A Limpex Ltda, estabeleceu objetivos neste nível correlacionados com as áreas de Marketing e Recursos Humanos. São eles:

- Adotar técnicas administrativas organizacionais;
- Qualificar as áreas de comunicação, informática e recursos humanos; e,
- Estabelecer parcerias com distribuidores e empresas de produtos complementares.

3.4.4 - Metas

As metas estabelecidas pela Limpex Ltda. Para alcançar os objetivos propostos são:

- Definir uma cadeia hierárquica, com atribuição de função para cada integrante-chave da empresa;
- Disponibilizar o serviço de apoio técnico e de treinamento para o cliente;
- Implantar nova central telefônica de vendas (telemarketing) e administrativa;
- Disponibilizar microcomputadores, ligados em rede e com acesso permanente à internet;
- Oferecer recursos internos para capacitar todos na utilização das ferramentas de automação de escritório e internet;
- Preparar e treinar pessoal interno para ocupar novos cargos;

- Desenvolver tabelas de preços e incentivos comerciais a parceiros;
- Elaborar catálogos, fichas técnicas e de informações a respeito das linhas de produto;
- Dar ênfase à nova política de distribuição exclusiva para distribuidores; e,
- Em 2004, lançar de três a quatro produtos de uso doméstico, já em testes, de volume relativamente baixo, mas alta visibilidade e conceito de sofisticação.

3.4.5 - Estratégias

A Limpex Ltda., de acordo com sua capacitação e objetivos, estabeleceu uma estratégia de desenvolvimento, que ocorrerá em duas direções principais:

- Mercado; e,
- Produtos ou serviços.

Nas duas direções definidas, a Limpex Ltda. Procurará maiores vendas de maior valor agregado. Entretanto, utilizará técnicas de atuação diferentes para cada um dos casos.

No desenvolvimento de mercado, a empresa procurará levar seus produtos a novas mercados geográficos ainda não explorados e outros segmentos empresariais que possam vir a tornar-se clientes potenciais.

No desenvolvimento de produtos ou serviços, a busca por maiores vendas ocorrerá mediante o desenvolvimento de melhores produtos e/ou serviços para seus mercados atuais. Com isso, a empresa pretende conquistar uma parcela maior de clientes.

Esse desenvolvimento ocorre mediante novas características do produto, como variação na qualidade e diversificação nos modelos e tamanhos oferecidos.

Entretanto, a estratégia mais forte do desenvolvimento da Limpex Ltda. Corresponde à diversificação concêntrica. Trata-se da diversificação da linha de produtos, com o aproveitamento da mesma tecnologia e força de vendas, oferecendo-se uma qualidade maior de produtos no mercado. Com a diversificação concêntrica, a empresa pretende ter ganhos substanciais em termos de flexibilidade.

As estratégias funcionais adotados pela Limpex Ltda. São relacionadas aos departamentos de marketing e recursos humanos.

Nas estratégias de marketing, os pontos a serem considerados são:

- Desenvolvimento de novos produtos;
- Otimização da qualidade dos produtos já existentes;

- Aumento dos canais de distribuição; e,
- Disposição de serviços ao cliente.

As estratégias de recursos humanos apresentam uma importância relevante, devido à abrangência apresentada na empresa. Alguns aspectos considerados nessa estratégia:

- Capacitação interna dos funcionários;
- Política de promoções; e,
- Desenvolvimento e treinamento do quadro de pessoal

3.4.6 - Fator Estratégico

Os fatores estratégicos ajustam o funcionamento da empresa. Eles aparecem como fatores de limitação do sistema.

A Limpex Ltda. Reconheceu como principais fatores estratégicos:

- Desenvolver uma seleção de linha de produtos mais eficientes e eficazes;
- Desenvolver novos produtos em novos mercados;
- Desenvolver vendas dos produtos atuais em novos mercados
- Estabelecer eficiente sistema de distribuição dos produtos;
- Melhorar os serviços ao consumidor;
- Obter quota mais elevada de mercado para os produtos; e,
- Utilizar a melhor maneira possível às habilidades dos empregados

Esses fatores estratégicos identificados devem ser aperfeiçoados para a obtenção do sucesso da empresa.

3.4.7- Política Empresarial

A política empresarial da Limpex Ltda. procura estabelecer as bases sobre as quais os objetivos e desafios serão alcançados; e procura mostrar às pessoas o que elas podem ou não podem fazer para contribuir para o alcance dos objetivos e metas propostos.

Essa política é divulgada de forma explícita e deve ser respeitada por toda a empresa.

A empresa apresenta uma política geral que representa os princípios e práticas determinantes das fases de concentração dos esforços em seus propósitos.

“Nossa prioridade é a manutenção de altos valores éticos nas nossas relações comerciais, oferecendo produtos e serviços diferenciados, capazes de cativar nossos clientes e motivar nossos funcionários e parceiros no atingimento das metas de excelência empresarial”.

4 – SISTEMA DE INFORMAÇÃO

Sistema de informação pode ser conceituado como conjunto de processos responsável pela coleta e transformação de dados, para produção de informações, que atenderá a uma determinada demanda. (DIAS, 1975a,p.5).

A informação destina-se, principalmente a direcionar a tomada de decisão. Neste sentido, seu objetivo principal é habilitar a empresa a alcanças sua meta e objetivo, através do uso eficiente dos recursos disponíveis, nos quais se inserem pessoas, equipamentos, tecnologia, dinheiro, além da própria informação.

A informação é a principal matéria-prima para o processo de tomada de decisão por parte dos executivos de empresas. Para tanto, ela precisa estar adequada ao nível de decisão a ser tomada.

Segundo (BIO, 1991a, p.121),

“A adequação de uma informação às necessidades requer o preenchimento de três requisitos básicos: forma, idade e frequência. A forma diz respeito ao conteúdo, apresentação e confiabilidade: a idade é determinada pelo tempo de existência da informação em relação aos fatos relatados; e a frequência diz respeito à periodicidade com que a informação é produzida”.

Percebe-se facilmente que o objetivo da informação é apoiar a tomada de decisão no processo administrativo de qualquer empresa.

4.1- Tipos de Sistema de Informação

REYNOLDS, afirma que

“uma das decisões mais importantes que uma empresa toma, refere-se aos tipos de sistemas de informações que serão utilizados por uma empresa. Mostra uma visão mais profunda dos tópicos dos sistemas de processamento e transações, sistema de informações gerenciais, sistema de apoio à decisão e sistema especialista, e introduz o tópico de sistema de telecomunicações, um tipo especializado de sistema e informações, e alerta sobre o volume de informações e suporte”.

4.1.1- Sistema de Processamento de Transações

O processamento de transações empresariais foi a primeira aplicação dos computadores para a maioria das organizações. Entender este sistema é entender qualquer troca relacionada com o negócio da empresa.

Podemos definir o Sistema de Processamento de Transações (SPT), como sendo um conjunto organizado de pessoas, procedimentos, bancos de dados e dispositivos, integrados, utilizados por qualquer organização, como: folha de pagamento, compras e vendas, etc.

4.1.2- Sistema de Informações Gerenciais

Um sistema de Informações Gerenciais (SIG) é um grupo organizado de pessoas, procedimentos, bancos de dados e dispositivos usados para oferecer informações de rotinas aos administradores e tomadores de decisões. Ele focaliza a eficiência operacional. Marketing, produto, finanças, enfim, todas as áreas funcionais de uma organização são apoiadas pelos sistemas de informações gerenciais e ligados por meio de um banco de dados comum, através dos quais, são fornecidos relatórios pré-programados com dados e informações do sistema de processamento de transações. Podemos afirmar que ele ajuda a organização à “fazer as coisas direito”.

4.1.3- Sistema de Apoio a Decisão

Um Sistema de Apoio à Decisão (SAD) é um grupo organizado de pessoas, procedimentos, bancos de dados e dispositivos usados para dar apoio à tomada de decisões referente a problemas específicos. O seu foco é a eficácia da tomada de decisões, ele ajuda o administrador à “fazer a coisa certa”, é usado quando o problema é complexo, e a informação necessária para se tomar a melhor decisão envolve julgamento gerencial e é difícil de ser obtida e usada.

4.1.4- Sistema Especialista

Um sistema especialista é um agrupamento organizado de pessoas, procedimentos, bancos de dados e dispositivos usados para gerar um parecer especializado ou sugerir uma decisão entre uma área ou disciplina. Podemos compará-lo com um profissional especializado com muitos anos de experiência em um determinado campo, são desenvolvidos através de exaustivas entrevistas e observações, por profissionais especializados para se comportarem de

forma preestabelecidas em um determinado assunto. Por exemplo, fazer diagnóstico médico. Etc.

4.1.5- Sistema de Telecomunicação

É um conjunto organizado de pessoas, procedimentos e dispositivos usados para compartilhar e transferir informações. Em uma organização empresarial, esse sistema inclui o sistema de telefonia, máquinas de fac-símile, sistemas de endereços, de alarmes, de teleconferências e videoconferências, permitindo às pessoas compartilharem dados, mensagens, informações e imagens em diferentes locais ao mesmo tempo.

4.1.6- Sistema de Informação Contábil - Gerencial

Segundo (FIGUEIREDO, 1997a, p.36), o sistema de informação contábil - gerencial é composto de:

- **ORÇAMENTO** - o sistema de orçamento simula os desempenhos com base em planos aprovados, empregando os mesmos conceitos com os quais serão tratados os eventos e transações realizadas; é um sistema de informação de apoio à gestão. Os orçamentos além de serem parâmetros para avaliação dos planos permitem a apuração do resultado por área de responsabilidade, desempenhando o papel de controle por meio dos sistemas de custos e contabilidade.
- **CUSTOS** – são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com que a organização tem que arcar para alcançar seus objetivos; por isso, desempenham importante papel nas decisões gerenciais; a coleta e a análise das informações de custos são problemas fundamentais para os contadores.

As informações de custos, além de exprimir em termos monetários, as mudanças patrimoniais decorrentes das transações de ordem econômica-financeira, também auxiliam na avaliação das alternativas de curso de ação.

- **CONTABILIDADE** – sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisão. Do ponto de vista gerencial, o propósito da informação contábil é habilitar a organização a atingir seu objetivo; conclui-se assim que a efetividade da informação contábil de controle é medida pelo grau de atingimento desse objetivo.

O sistema contábil proporciona aos gestores e também aos usuários externos, visão geral da empresa, servindo de ligação entre os outros sistemas de informações, como marketing, recursos humanos; nele as informações produzidas por outros sistemas são expressas em termos financeiros.

Quando a informação contábil é usada no processo de controle, presta-se como padrão e “feedback” para o processo; mas pode ser usada como medida de desempenho das pessoas envolvidas na gestão das diversas áreas.

O propósito da informação contábil é habilitar a organização a atingir seu objetivo; conclui-se assim que a efetividade da informação contábil de controle é medida pelo grau de atingimento desse objetivo.

4.2- Desenvolvimento e Implantação do Sistema de Informação

Independentemente da terminologia usada, os administradores precisam de um sistema de informações eficaz para ajudá-los a tomar as melhores decisões possíveis, devendo, os mesmos produzirem somente os tipos e volumes necessários de informações. Os tipos de informações e os volumes em excesso podem ser tão perigosos quando a sua escassez. O administrador ou o tomador de decisões deve focalizar toda a sua atenção na decisão a ser tomada e no problema a ser resolvido.

Em linhas gerais, as fases de uma metodologia de desenvolvimento, implantação, operação e pós-operação de um sistema de informações apresentadas por (RONCHI, 1977a) são:

4.2.1- Estudo da Viabilidade e Diagnóstico da Situação Atual

É a fase na qual se identifica a necessidade de criação, substituição e manutenção de um sistema de informação, caracterizando o início do projeto de implantação.

O termo projeto é aqui definido como um conjunto de atividades que têm começo, meio e fim definidos, no qual se aloca um conjunto de recursos humanos e materiais para obter um produto final compatível com os objetivos da empresa. Nesta fase do projeto, normalmente ocorrem as seguintes etapas:

- **Preliminares do projeto** - compreende as atividades iniciais deste, a negociação com os clientes/usuários, reuniões e troca de correspondências entre as áreas envolvidas.

- **Planejamento do projeto** - é a definição das diretrizes do projeto, alocação dos recursos e a elaboração dos primeiros cronogramas de trabalho.
- **Levantamento de dados** - trata-se da coleta de informações relativas ao projeto, cujo produto será uma pasta com as diversas informações necessárias.
- **Definição do problema** - é a identificação dos pontos principais que levaram à criação do projeto, definindo-se a situação desejada e o objetivo a alcançar. Esta fase é de suma importância, pois da exata definição do problema ou da questão a ser desenvolvida dependerá o sucesso ou fracasso do projeto em questão.
- **Avaliação da situação atual** - diz respeito à confrontação da situação atual com a situação desejada, destacando-se os desvios entre as duas situações. Aqui se identificam as alternativas de solução quando a situação atual apresentar desvios considerados inaceitáveis/indesejáveis.
- **Análise das exigências de desempenho e das restrições ao novo sistema** - é a identificação das exigências de desempenho para cada uma das alternativas que se apresentarem para a solução dos problemas. Nesta fase, é necessário estabelecer os canais de comunicação entre as áreas envolvidas no novo sistema, evitando a ocorrência de disputas internas e outros problemas de natureza comportamental.
- **Análise custo/benefício e proposta orçamentária do projeto** - é a identificação dos benefícios/resultados a serem alcançados com a alternativa de solução proposta, avaliação do custo estimado para implantação e operação do sistema em questão, e uma análise comparativa em relação à situação atual.
- **Elaboração do relatório de viabilidade do sistema** - é a obtenção de um produto que destaque a situação desejada comparativamente à situação atual, descrevendo-se as alternativas de solução, análise das exigências de desempenho e as restrições existentes. Neste momento, define-se um cronograma de trabalho para cada uma das fases componente do projeto, considerando-se sempre a análise custo/benefício. Em linhas gerais serão contemplados os seguintes itens neste documento de “venda” do novo sistema: a apresentação do projeto; as áreas e recursos envolvidos; as diferentes etapas de trabalho para as diferentes fases do projeto; o cronograma de trabalho para as diferentes fases do projeto; o orçamento do projeto.

4.2.2 - Desenvolvimento e Implantação

Aprovado o projeto e designados os recursos necessários ao seu desenvolvimento, inicia-se a fase na qual o trabalho toma corpo dentro da organização.

Atualmente, existem metodologias/tecnologias específicas para esta etapa. Assim, segue uma breve descrição de alguns pontos relativos a uma metodologia de implantação de um sistema de informação.

- **Definição do projeto lógico do sistema de informação:**
 - definição dos suportes de dados;
 - elaboração dos diagramas de fluxos de dados;
 - elaboração do dicionário de dados;
 - elaboração do diagrama de estrutura de dados.
- **Elaboração do projeto físico do sistema de informações:**
 - elaboração dos *lay-outs* de telas, relatórios e documentos de entrada;
 - definição de arquivos;
 - elaboração do fluxograma do sistema;
 - definição dos programas;
 - codificação e testes dos programas;
 - elaboração da documentação do sistema.
- **Implantação do sistema de informação:**
 - teste e depuração do sistema;
 - treinamento do usuário;
 - implantação e acompanhamento.

4.2.3- Operação

Após seu desenvolvimento e implantação, um sistema deve ser operado de forma rotineira, recebendo e processando dados para a geração de informações. A operação é a fase na qual se obtém o produto final do sistema de informações.

4.2.4- Pós - Implantação

Esta fase é o momento de observação do sistema durante sua operação normal. Permitirá elaborar as informações necessárias, de pequeno ou grande porte.

Nesta fase, alguns pontos relevantes devem ser considerados:

- As observações a serem feitas, além de modificarem a realidade vigente, conduzirão à identificação da necessidade de ajustes no sistema;
- Os ajustes são as chamadas manutenções de sistemas. Ao se identificar tal necessidade, será definida uma data para sua efetivação;
- O acompanhamento do resultado com o novo sistema é a tarefa mais importante desta fase. Os resultados serão comparados com os argumentos norteadores do desenvolvimento do novo sistema, certificando-se de que os objetivos buscados foram alcançados.

Não há uma ordem rígida a seguir nesta fase. As observações, manutenções e acompanhamento dos resultados obtidos são tarefas a serem efetuadas e relatadas para que decisões sejam tomadas. Neste ponto, tudo em termos de trabalho dependerá dos recursos disponíveis e dos objetivos a serem alcançados.

5 – SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS

Reconhecidamente, o controle interno é uma das principais ferramentas e de relevância primordial para o sucesso de qualquer empreendimento. Ignorar esse fato, ou mesmo menosprezar sua importância, é certamente arcar com prejuízos consumados.

Assim, a função de controle deve ser preocupação contínua dos responsáveis pelo destino das organizações, visto que a gerência sabe que nenhum planejamento ou coordenação, por melhor que sejam, podem assegurar os objetivos pretendidos que possam ser atingidos. O ambiente dos negócios é complexo e escorregadio, cheio de imprevistos que nunca se deixam antever por inteiro nas fases de planejamento ou de coordenação.

Para a controladoria, é de fundamental importância conhecer a qualidade e o grau de confiabilidade dos sistemas contábeis e de controles internos desde a fase de planejamento e de seus trabalhos, para auxiliar na adequada identificação das áreas de risco. Também é a função do controller recomendar melhorias nos procedimentos operacionais e de controle interno.

5.1 - Conceitos de Sistemas de Controles Internos

Considerando sua importância e grande amplitude, o conceito de controles internos, para ser totalmente compreendido, deve ser devidamente analisado pelo conjunto de sua natural aplicação no contexto das rotinas empresariais, de acordo com as necessidades da empresa, seu tamanho e cultura própria, diversidade de negócio, dispersão geográfica, bem como nas áreas operacionais.

Para o Conselho Federal de Contabilidade, “o sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção de confiabilidade e tempestividade de seus registros e demonstrações contábeis e de sua eficácia operacional”.

Valendo-se ainda de uma outra definição, que é provavelmente a mais ampla do que o significado, que às vezes, se atribui ao termo, pode-se afirmar que os sistemas contábeis e de controle internos é o conjunto de procedimentos que, integrados ao fluxo operacional da empresa, visa detectar e prevenir desvios, erros e irregularidades, intencionais ou não, que possam:

- Afetar negativamente o desempenho da entidade;
- Ocasionar impactos em sua lucratividade e/ou estrutura financeira; e,
- Resultar em reflexos significativos em suas demonstrações contábeis para o usuário interno e externo, relatórios gerenciais e demais análise e demonstrações operacionais e financeiras.

Na realidade esta definição, reconhece que um sistema de controle interno projeta-se além das questões diretamente relacionadas com as funções dos departamentos de contabilidade e finanças, mostrando que o sistema inclui outros importantes aspectos, tais como:

- Sistema de orçamentos da empresa;
- Definições de custo-padrão e análise das variações;
- Relatórios operacionais e análise estatística do mercado no qual a empresa atua;
- Comportamento e desempenho dos concorrentes;
- Programa de treinamento que visa capacitar os colaboradores da empresa;
- Planejamento estratégico, etc.

5.2 - Objetivos dos Sistemas de Controles Internos

As empresas, a partir de determinado porte, são gerenciadas de forma segmentada, quase sempre existindo um executivo responsável em cada uma das diversas divisões, departamento ou setores. Tais responsáveis devem, evidentemente, prestar contas periódicas do desempenho de sua área, dentro da alçada de gerenciamento.

O exercício de um adequado controle sobre cada uma dessas funções assume fundamental importância para que se atinjam os resultados mais favoráveis com a aplicação de menor recursos, o que implica necessariamente a diminuição de toda e qualquer forma de desperdícios.

A função da Controladoria como instrumento de controle administrativo é fundamental. Um sistema de controle que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas em seus relatórios.

Como exemplo pode-se citar um sistema contábil que fornece informações distorcidas levar a conclusões errôneas e prejudiciais para a tomada de decisões pelos gestores da empresa e por seus diversos usuários externos.

Os principais objetivos de sistema de controle internos são:

- Verificar e assegurar os cumprimentos às políticas e normas da empresa;
- Obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis;
- Comprovar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- Proteger os ativos e passivos;
- Prevenir erros e fraudes;
- Servir como ferramenta para evitar erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção;
- Registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;
- Estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância exercida por indicadores fornecidos por relatórios;
- Assegurar a legitimidade dos passivos da empresa;
- Assegurar o processamento correto das transações da empresa.
- Permitir a observância e estrito cumprimento da legislação em vigor.

5.3 - Classificação dos Controles Internos

Os procedimentos implantados em uma organização podem ser classificados conforme as seguintes categorias:

5.3.1- Controle de Sistema Contábil e de Informações

Os sistemas contábeis e de informações devem fornecer à administração e ao pessoal de supervisão meio de identificar erros ou omissões nos registros contábeis, pois quanto maior for o volume das transações envolvidas, menor a participação direta da administração nessas transações.

Assim, um adequado sistema de informações e relatórios gerenciais deve prover à administração informações confiáveis, claras, precisas, objetivas, atualizadas e em prazos adequados, que possibilitem a tomada de medidas saneadoras e sirvam para as tomadas de decisões, quando aplicável.

Exemplo de controle do sistema de informações:

- Avaliação do tipo de informações fornecida;
- Qualidade da informação apresentada;
- Utilização correta da informação;
- Sistema de relatórios estratificados para cada nível administrativo.

5.3.2 - Controles Organizacionais

Compreendem os métodos administrativos e operacionais implantados para uso rotineiro nas diversas atividades da organização.

A organização e a segregação de funções, maneira pela qual a administração delega autoridade e responsabilidades, devem constituir-se em elementos efetivos de controle.

Um dos mais importantes princípios de controle interno estabelece que as funções devem ser atribuídas às pessoas de modo que nenhuma delas possa controlar isoladamente todas as fases de processamento de uma transação.

Exemplos de controles organizacionais:

- Segregação de funções;
- Definição da delegação de autoridade;
- Procedimentos para aprovações e autorizações;
- Parâmetros para a medição e a quantificação do desempenho operacional.

5.3.3 - Controle de Procedimentos e do Fluxo da Documentação

São os inseridos no fluxo diário da documentação, visando garantir que o processamento de uma informação em determinado estágio será conferido nos estágios seguintes. Essas categorias objetivam obter razoável certeza de que:

- As transações e operações estão de acordo com a autorização geral ou específica da administração;
- As transações e operações são contabilizadas apropriadamente, permitindo a preparação das demonstrações contábeis de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e também a caracterização da responsabilidade por essas transações e operações;
- O acesso aos ativos é possível somente a elementos com a autorização da administração; e,

- São estabelecidas responsabilidades para que as operações e transações contabilizadas sejam, quando aplicável, comparadas com a existência física, em intervalos razoáveis, para que a ação apropriada seja tomada quanto às diferenças encontradas.

A Figura 7 a seguir, resume a classificação dos controles internos distinguindo entre os principais procedimentos administrativos, sistema de informações e sistema contábil:

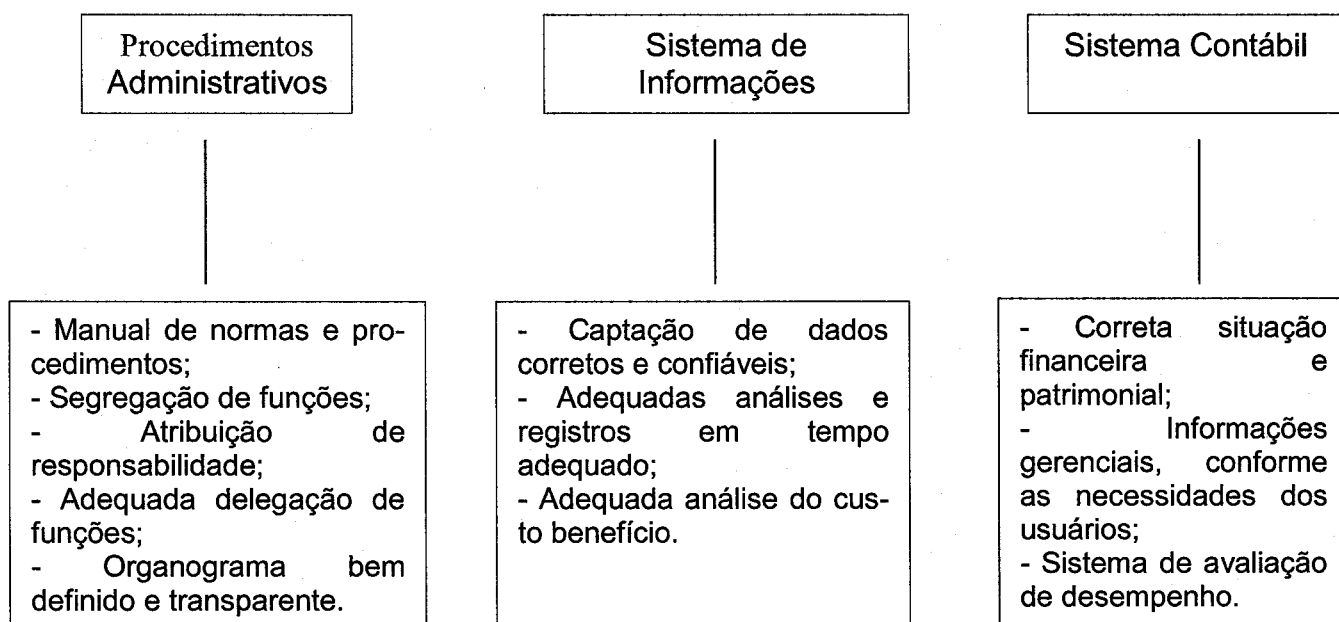


Figura 7 - Classificação dos Controles Internos nos Principais Procedimentos Administrativos

5.3.4 - Diretrizes para Implantação ou Revisão de um Sistema de Controle

A implantação de um sistema de controle, ou mesmo a revisão ou aprimoramento de um sistema já existente, é uma atividade complexa, que requer a observância de algumas diretrizes básicas.

Passa-se a comentar sobre algumas dessas diretrizes, com o objetivo de servir como orientação básica para os empresários, seus administradores e consultores interessados na criação, implementação ou aprimoramento de seu sistema de controle interno.

- Cada empresa deverá desenvolver seu próprio sistema de controle;

- Por melhor que seja, nenhum sistema de controle poderá compensar ou neutralizar as incompetências dos executivos da empresa;
- Complexidade dos sistemas de controles internos não representam garantia de eficácia e eficiência;
- Devem ser fixados prazos realistas e exeqüíveis no processo de implantação dos sistemas de controles;
- É decisiva a participação das pessoas na implantação ou aprimoramento dos controles internos e na futura manutenção e operacionalização sistêmica;
- Sistemas complexos e impraticáveis são inúteis;
- No processo de implantação e reformulação, devem ser consideradas também as perspectivas futuras da empresa;

5.4 - Principais Ferramentas dos Sistemas de Controles

O *controller* deve valer-se de algumas ferramentas para possibilitar a mensuração e o controle das diversas atividades da organização, sendo que para isso torna-se necessária à adequada integração entre os diversos sistemas.

Entre as principais ferramentas destacam-se:

5.4.1 - Sistema de Contabilidade

Um dos objetivos da Contabilidade é fornecer informações sobre as mutações que ocorrem no patrimônio das empresas. Muitos, no entanto, consideram e até confundem a Ciência Contábil como mero instrumento de informação. Todas as áreas do conhecimento geram informações.

A Contabilidade, além de gerar informações, permite explicar os fenômenos patrimoniais, construir modelos de prosperidade, efetuar análise, controlar e também prever e projetar exercícios seguintes, entre tantas outras funções.

A Contabilidade, do ponto de vista sistêmico, assim como, os sistemas, está integrada com o meio ambiente. Dessa forma, fica evidenciada à Contabilidade a visão de um sistema aberto, ou seja, aquele que não depende somente das informações internas, mas da ligação e filtragem de informações externas à organização.

Sobre visão sistêmica aplicada à Contabilidade, elevando-a, à situação de sistema, segundo RUY AGUIAR LEME,

“é bastante conhecida a similitude entre a empresa e um organismo vivo. Neste organismo, podemos distinguir um cérebro, encarregado das decisões; os membros, encarregados da ação; o sistema nervoso, que se incumbe de transmitir o comando do cérebro para os membros e as informações dos sentidos para o cérebro”.

Partindo desse enfoque organizacional, por analogia, pode-se visualizar a Contabilidade como um sistema nervoso que serve de elo de ligação entre a administração e as áreas de execução. Existe uma dependência das partes, uma vez que todas estão ligadas intencionalmente para manter o organismo empresarial em funcionamento.

Assim, não basta ter um bom sistema nervoso, se o cérebro não responder aos estímulos ou vice-versa. O organismo “empresa” depende de uma boa administração, assessorada pela Contabilidade como fonte de informações úteis aos processos de tomada de decisão e controle, destacando-se a necessidade de utilização, por parte dos administradores, das informações produzidas pelo Sistema de Informação Contábil.

Conceitualmente, segundo o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON, 1992a), entende-se Sistema de Informação Contábil como um conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajustes e editagens de relatórios que permitem:

- Tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custo;
- Dar condições para, através da utilização de informações primárias constantes do arquivo básico, juntamente com as técnicas derivadas da própria Contabilidade e/ou outras disciplinas, fornecer relatórios de exceção para finalidades específicas em oportunidades definidas ou não.

O Sistema de Informação Contábil tem por objetivo a produção de informações destinadas a prover seus usuários com demonstrações contábeis e análise de natureza econômica, financeira, física, de resultados, de desempenho e de produtividade com relação à entidade, objeto de contabilização.

Ao se preocupar demonstrar os objetivos do Sistema de Informação Contábil, podemos descrevê-los como sendo os de:

- Prover informações monetárias e não monetárias, destinadas às atividades e decisões dos níveis operacional, tático e estratégico da empresa, e também para os usuários externos a ela;
- Constituir-se na peça fundamental do Sistema de Informação Gerencial da empresa.

5.4.1.1 - Ambiente do Sistema de Informação Contábil

A Contabilidade, aplicada na prática, pode ser entendida como um subsistema dentro do sistema organizacional (sistema “empresa”). Esse, por sua vez, integra um sistema maior, que é o sistema ambiental (meio ambiente).

Os usuários das demonstrações fornecidas pelo Sistema de Informação Contábil são todas pessoas físicas ou jurídicas que tenham interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja uma empresa, uma entidade de finalidades não - lucrativas ou mesmo um patrimônio familiar, e é nessa perspectiva que se aborda a Contabilidade e o ambiente, ou seja, de que forma a Contabilidade contribui para o ambiente global e de que maneira ele capta os dados externos para processá-los e transformá-los em informações úteis para o processo de tomada de decisões.

Usando o enfoque sistêmico, ressalta-se que o ambiente interfere diretamente nas variações patrimoniais, registradas e estudadas pela Contabilidade. Exemplificando-se, é possível dizer que parte das ações governamentais causa mutações no patrimônio e, ainda, que eventos naturais podem causar danos ao patrimônio e que devem ser registrados pela Contabilidade.

Recebendo e processando dados internos e externos, cabe à Contabilidade cumprir com sua responsabilidade social, informando a sociedade e demonstrando como as ações administrativas podem interferir no sistema global. Isso significa que o Sistema de Informação Contábil se estende até as fronteiras do “Sistema Empresa” e que seus limites são os mesmos. Que sejam:

- Limite inicial; a ocorrência de qualquer transação que resulte em alteração do patrimônio da empresa, ou seja, qualquer ato praticado pela administração que seja possível de valorização monetária, portanto, possível de ser registrado e controlado pela Contabilidade.

- Limite final, toda vez que alguma decisão, seja em nível operacional, tático ou estratégico, tenha que ser tomada e que decorra daí qualquer alteração no patrimônio da empresa.

O limite final exposto ocorre a partir do momento em que se estabelece para o Sistema de Informação Contábil o objetivo, conforme já mencionado, de ser também um sistema de suporte ao processo decisório na empresa pelas seguintes razões:

O processo de decisão requer como suporte um conjunto de dados, que no caso pode ser fornecido pelo sistema;

- O processo de decisão é a última etapa do ciclo operacional da empresa. Qualquer etapa, após esta, será uma nova decisão ocasionada pelo seu resultado, mantendo-se, então, um ciclo.

O Ambiente dos Sistema de Informação é representado pela Figura 8:

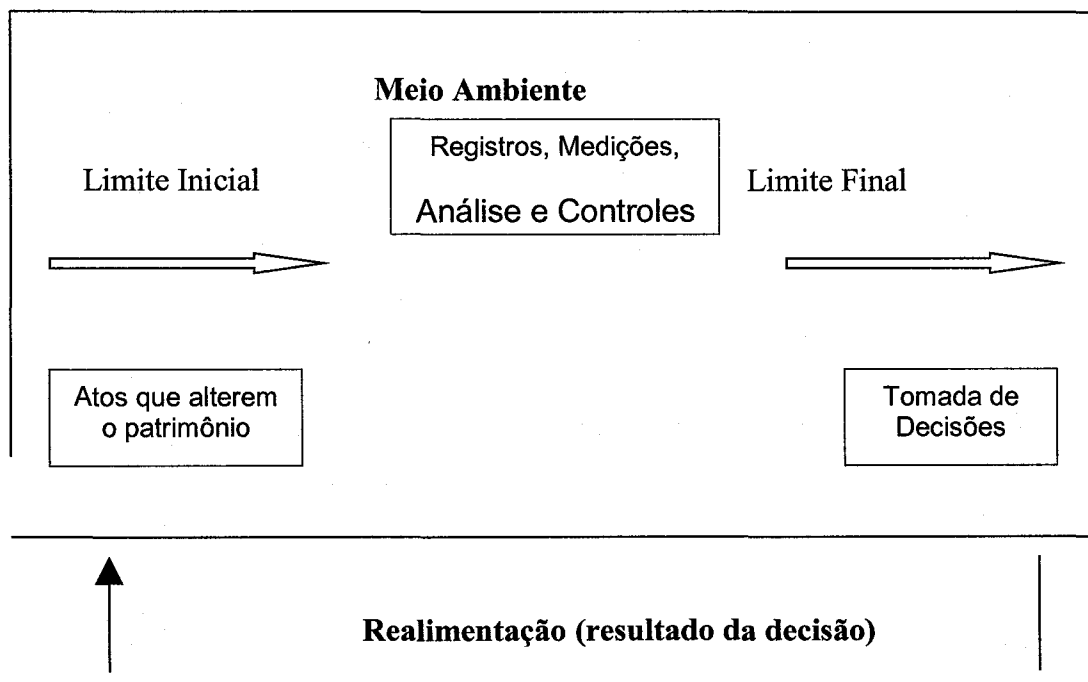


Figura 8 – Ambiente do Sistema de Informação Contábil

5.5 - Sistema de Custo

Tem sido prática, em muitas empresas, utilizar a Contabilidade de custos para atender apenas às exigências fiscais, esquecendo-se que ela pode constituir-se em uma importante ferramenta de controle gerencial.

Dentro dos enfoques mais modernos, muitos autores têm defendido novos conceitos, um deles é que a nova Contabilidade de custos deve caminhar em conjunto com todas as áreas da empresa em busca da excelência empresarial. Essa excelência empresarial, para ser conseguida, requer uma mudança na cultura da empresa para completo envolvimento e comprometimento das pessoas. No entanto, as regras e os princípios aplicados à contabilidade de custos foram criados com a finalidade básica de avaliação de estoques e não para fins gerenciais. Assim, faz-se necessário, certas adaptações para o fornecimento de informações à administração das empresas.

Esse novo enfoque da contabilidade de custos, para fins de controle e de decisão, fez com que ela se transformasse em uma ferramenta poderosa nas organizações atuais. Elas utilizam-se das informações geradas pela contabilidade de custos para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsões, acompanhando as distorções entre a previsão e a realização. Sua importância consiste também na alimentação de informações relevantes sobre os produtos, que poderão causar modificações de curto e longo prazo, como: redução do mix de produtos, fixação do preço de venda, opção de compra ou fabricação, terceirização parcial da linha, etc.

As empresas precisam saber claramente que a implantação de um sistema de custos não lhes trará resultados imediatos, mas sim a sua utilização, que no decorrer do tempo fará com que ele se desenvolva e se aprimore, tornando-se adequado como um instrumento para decisão e controle.

5.5.1- Objetivos de um Sistema de Custos

A contabilidade de custos tem vários objetivos, voltados à análise, controle e decisão das organizações, tais como:

- Avaliação dos estoques de produtos acabados e em processo;
- Determinação do valor do custo dos produtos vendidos;
- Elaboração de relatórios de acompanhamento dos custos orçados, *versus* custos realizados;

- Análise da evolução dos custos;
- Preparação de orçamentos de vendas;
- Determinação de custos padrões;
- Auxílio na determinação dos preços de venda;
- Geração de informações para controle, análise e decisão.

5.5.2 - Desenvolvimento do Sistema de Custos

Considerando os processos contábeis, um sistema de custos pode ser operado separadamente da Contabilidade financeira. Quando isso ocorre, é chamado de sistema de não integrado. Quando o sistema de custo utiliza as mesmas informações da contabilidade geral, é chamado de integrado.

No caso de sistema não integrado, ele se reduz ao uso de formulários e registros de custos, sem utilizar dados da contabilidade geral, sendo utilizado principalmente em pequenas empresas. As empresas mais desenvolvidas empregam um sistema de contabilidade de custo integrado que, com suas contas de controle, compõe um sistema unificado, no qual os dados de custos refletem exatamente os dados do razão geral.

O sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade geral possui grandes finalidades. Uma delas é a de prover a contabilidade geral de informações para levantamento de balanços e elaboração das demonstrações de resultados. Auxilia a administração da empresa no controle dos seus gastos internos e proporciona uma série de informações para as tomadas de decisões quanto aos preços, cortes de produtos, adoção de novas linhas de produção, fabricação interna ou compra de determinados componentes.

Para a empresa desenvolver o seu sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade geral e financeira, deve obrigatoriamente dispor de materiais de controle, tais como: livros, fichas, mapas de apropriação, planilhas de rateio, etc. Devendo mantê-los em boa conservação e conciliados com a escrituração principal.

Somente as empresas que tiverem a contabilidade de custo é que poderão avaliar os estoques de produtos em processo e acabados pelo custo de produção por ela apurada. Com base nisso o custo integrado e coordenado com o restante da escrituração é aquele em que os valores devem ser iguais ao da escrituração contábil para seus insumos, tais como, matéria-prima, mão-de-obra e gastos de fabricação, fato esse que exige um plano de contas que

segregue contabilmente os custos de produção, por natureza, das demais despesas operacionais.

Para que a contabilidade, ao final de cada mês, possa determinar o valor dos estoques de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, requer-se a manutenção de registro permanente de estoques (ficha de estoques), onde o consumo de matérias-primas e demais materiais, não sejam obtidos por diferença, através de contagens físicas, e sim por documentação verídica da movimentação dos estoques. Através destes controles, pode-se dizer que o sistema de custo é integrado e coordenado com a contabilidade geral.

Embora, hoje muitas empresas já migraram da contabilidade de custos tradicional para o custeio baseado em atividades (ABC), que registra o custo da totalidade do processo de oferta de determinado produto ou serviço. O custeio baseado em atividade integra em apenas um sistema o que já foi no passado um conjunto de funções isoladas. Por seu intermédio, as empresas de serviços e os negócios baseados no conhecimento são capazes pela primeira vez de obter informações sobre custos e de gerar informações para controle.

A empresa também precisa conhecer os custos de toda a sua cadeia econômica. É necessário que trabalhe com todos os outros negócios que contribuem para o produto final, o que exigirá sistemas de custos compatíveis e o compartilhamento de informações entre as empresas. A conversão da precificação induzida pelo custeio para o custeio induzido pela precificação, no qual o preço aceitável para o cliente determina os custos admissíveis, forçará as empresas a se integrarem no custeio da cadeia econômica.

5.5.3 - Métodos de Apropriação de Custos

Entre os diversos sistemas de custos utilizados podemos destacar:

5.5.4 - Custo por Absorção

É o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidades geralmente aceitos. Não é um princípio propriamente dito, mas uma metodologia nascida com a contabilidade de custos. Significa a apropriação, aos produtos elaborados pela empresa de todos os custos incorridos no processo de fabricação, que estejam diretamente vinculados ao produto, ou que se refiram a tarefa da produção em geral, e só possam ser alocados aos bens fabricados, indiretamente, isto é, mediante rateio. Passam a integrar o valor contábil dos produtos, todos os custos variáveis (que só existem quando cada unidade é feita) quanto os

fixos (que independem de cada unidade, relacionado-se mais com a criação das condições de se produzir).

Desta forma, na indústria, ao se avaliar os estoques de produtos fabricados e dos ainda em elaboração, tem de fazer a inclusão não chamados custos diretos, como dos custos indiretos de fabricação. Todos esses custos de fabricação diretos e indiretos, são atribuídos aos produtos e só serão levados ao resultado, quando forem efetuadas as vendas dos produtos acabados.

5.5.5 - Custo Variável (Custeio Direto)

Devido ao fato de, no custeio por absorção, ser impossível apurar o custo de um produto sem que faça o rateio dos custos indiretos, há sempre gerencialmente muitas dúvidas sobre a utilização desse custeio para fins de decisão. Toda e qualquer critério de rateio possui sempre, inevitavelmente, algum grau de arbitrariedade; não existe um único critério relativo a qualquer custo que se possa dizer “científico”, perfeito e inquestionável. Além disso, a grande maioria dos custos indiretos é constituída de custos fixos que independem das oscilações dos volumes produzidos. Pode o volume de um certo produto não variar, mas o fato de mudar o volume de outros produtos consecutivamente se altera a quantidade de custos indiretos para ele rateado, o que produzirá modificação no seu custo unitário.

Por estas razões, nasceu a concepção do custo variável, a qual leva direto ao resultado, todos os custos fixos de produção. Com esse procedimento, somente os custos variáveis de produção é que seriam considerados como custo de estoque, baixando-se todos os custos fixos diretamente ao resultado do período, independente de os produtos fabricados terem sido vendidos ou não.

Com o uso do custeio variável pode-se ter, além de um valor mais seguro e acreditável representando o montante que se gasta com cada unidade produzida a mais, uma idéia completa de quanto se gasta para se manter a empresas em condições de operar numa determinada faixa de volume.

5.6 - Balanced Scorecard - BSC

Em função das atuais mudanças no mercado e dos inadequados métodos de mensuração, as empresas vem buscando novas formas de melhorar seus sistemas de informação. Isto ocorre por meio de sistemas de mensuração financeira e não – financeira; um exemplo dessas ferramentas é o Balanced Scorecard ou BSC.

A idéia de Balanced Scorecard não é totalmente nova. Durante e depois da Segunda Guerra Mundial, desenvolveram-se sistemas semelhantes na Companhia Ford Motor. Robert MacNamara, um dos mentores desse sistema Ford, foi Secretário de Defesa e introduziu os mesmos métodos de administração no Pentágono durante a Guerra do Vietnã. O próprio “Tableau de Bord”, de Guerny, Guiriec e Lavergne, apresenta as bases de toda a metodologia e filosofia do balanced scorecard.

(ATKINSON 2000a, p.592) definem que

“o BSC reflete a primeira tentativa sistemática de desenvolver um projeto para o sistema de avaliação de desempenho que enfoca os objetivos da empresa, coordenação da tomada de decisão e provisão de uma base para o aprendizado organizacional”.

(KAPLAN e NORTON 2000a, p.119) afirmam que “o balanced scorecard é como os instrumentos na cabine de comando de um avião: fornece, de relance, informações completas aos gerentes”.

(KAPLAN, 1998a, p. 120) assevera que:

“O BSC nasceu como um novo sistema de medição de desempenho com base em indicadores financeiros e não – financeiros e acabou tornando-se um novo sistema gerencial. É um sistema de avaliação de desempenho empresarial e seu principal diferencial é reconhecer que os indicadores financeiros, por si mesmos, não são suficientes para isso, uma vez que só mostram os resultados dos investimentos e das atividades, não contemplando os impulsionadores de rentabilidade de longo prazo”.

O BSC complementa as medições financeiras com avaliações sobre o cliente, identifica os processos internos que devem ser aprimorados e analisa as possibilidades de aprendizagem e o crescimento, assim como os investimentos em recursos humanos, sistemas e capacitação que poderão mudar substancialmente todas as atividades, podendo, assim ser representados, conforme mostra a Figura 9.

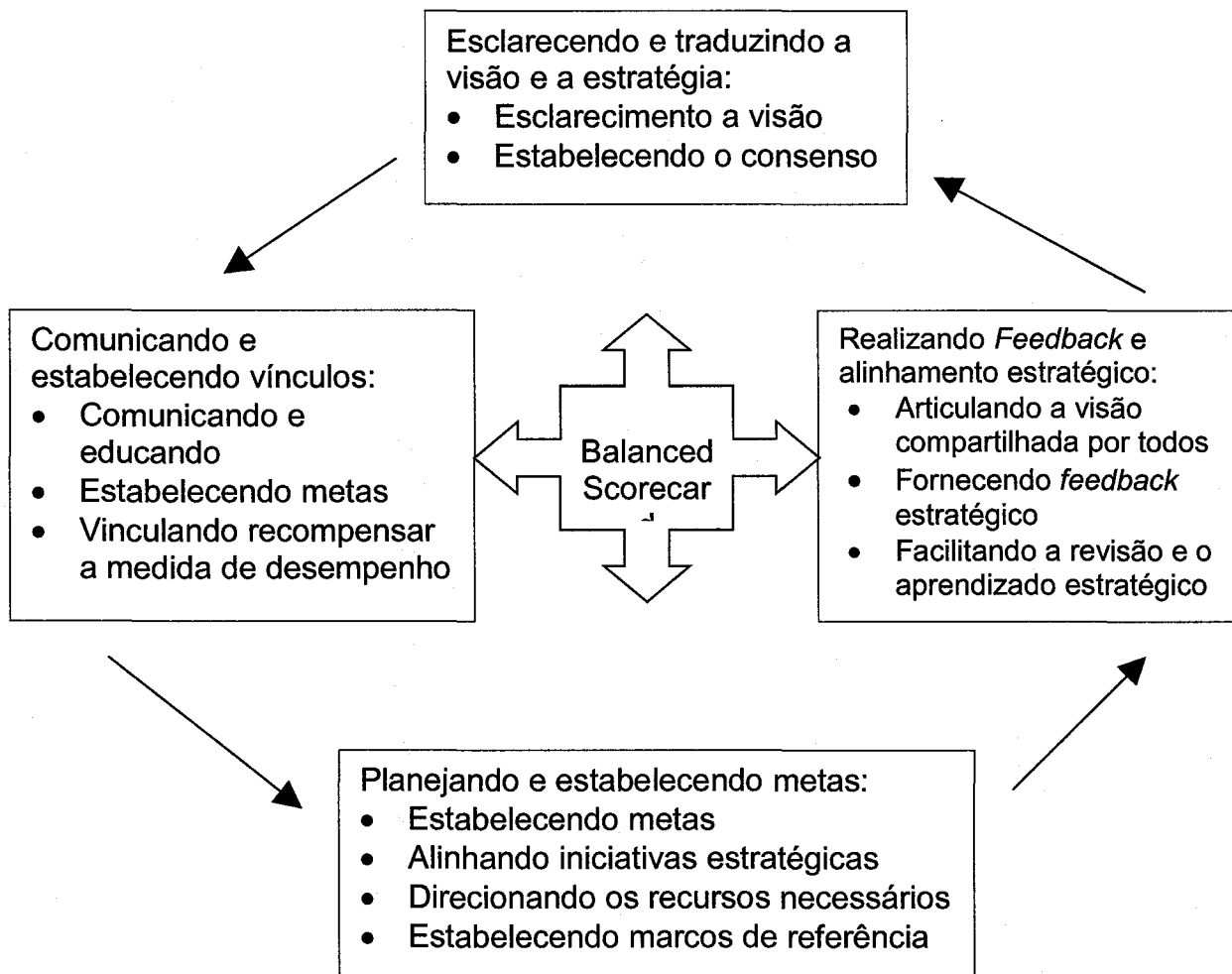


Figura 9 - O BSC como Sistema Gerencial

- **Perspectiva financeira:**

As informações para implantar o BSC vêm de vários “donos de medição”: o setor financeiro se encarrega de gastos e benefícios, recursos humanos medem habilidades, a produção avalia quantidade e rendimento. O setor financeiro, como é óbvio, estará encarregado das medições financeiras, segundo (KAPLAN 1998a, p. 125).

(KAPLAN e NORTON 1997a, p. 49) asseveram que

“na grande maioria das empresas, temas financeiros como aumento de receita, melhoria dos custos e da produtividade, incremento da utilização dos ativos e redução dos riscos servem de base para integrar as quatro perspectivas do scorecard”.

Para os autores, existem três temas financeiros que norteiam a estratégia empresarial:

- Crescimento e mix de receita.
- Redução de custos/melhoria de produtividade.

- Utilização dos ativos/estratégia de investimento.

(KAPLAN, 1998a, p.126) assevera que

“o setor financeiro e de contabilidade, além de cuidar de aspectos básicos como escrituração contábil, captação de recursos e controle financeiro, podem oferecer informações financeiras muito valiosas nas discussões sobre estratégia e nas demais tarefas vinculadas à alta direção”.

1. Perspectiva do cliente

As mudanças ocorridas no mercado não são assimiladas por muitos executivos, que continuam míope diante do mercado consumidor. Há, nos executivos, de uma forma geral, muitas dúvidas em relação ao mercado; a tendência é o pânico, porque não se sabe como esse estilhaçamento de alternativas vai interferir no negócio. Entender as necessidades dos clientes, sua cultura. As carências e hábitos de consumo são um diferencial em relação à concorrência.

(KAPLAN e NORTON 1997a, p.67) afirmam que

“antes, as empresas podiam se concentrar em suas capacidades internas, enfatizando o desempenho dos produtos e a inovação tecnológica. Porém, as empresas que não compreendem as necessidades lhes tomavam mercado, oferecendo produtos ou serviços melhor ou serviço melhor alinhados às preferências desses clientes. Por isso, as empresas hoje estão voltando seu foco para fora, para os clientes”.

O balanced scorecard procura identificar quais os segmentos de clientes (internos e externos) e mercado de atuação em que a empresa irá agir, bem como as medidas de desempenho para acompanhamento destes segmentos e mercado.

Para (KAPLAN e NORTON 1997a, p. 68), a perspectiva do cliente inclui

“algumas medidas básicas que representam os resultados prósperos de uma estratégia bem formulada e bem implementada, como a satisfação do cliente, sua retenção, obtenção de novos clientes, rentabilidade, e parte da conta de mercado em segmentos designados. A perspectiva do cliente também pode incluir medidas específicas, como tempo de atendimento curto, entrega no prazo, ou a quantidade de novos produtos e serviços, que conduzem a melhorias nas medidas básicas da clientela”.

(KAPLAN e NORTON, 1997a, p. 72) consideram que o grupo de medidas essenciais de resultado dos clientes é comum a todos os tipos de empresas e inclui indicadores conforme apresentado na Figura 10.

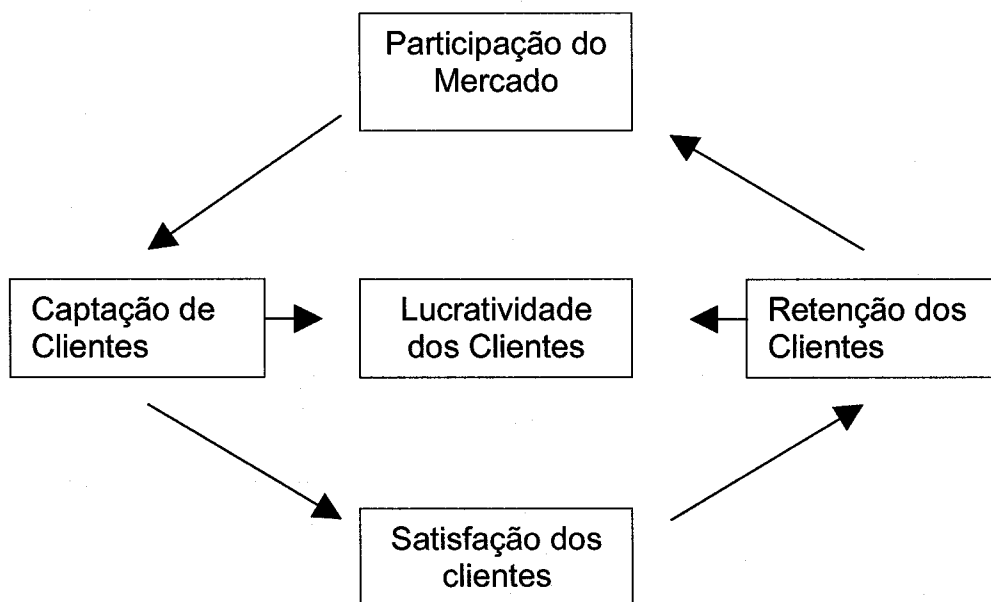


Figura 10 – A Perspectiva do Cliente – Medidas Essenciais

2. Perspectiva dos Processos Internos

Na atual conjuntura, as empresas fazem mudanças isoladas em setores ou departamentos, tentando, com isso, melhorar sua posição competitiva. Embora tais mudanças tenham algum retorno, elas, muitas vezes não são suficientes. A solução é reinventar seus processos de negócios. Foi o caso da Embraer, seu sucesso deve-se, principalmente, aos investimentos em pesquisa e desenvolvimento de novas aeronaves. A primeira mudança implementada foi a troca de peças feitas de madeira, que tornavam o processo de fabricação difícil.

A segunda mudança foi a troca dos equipamentos e softwares que tornaram a fabricação de aeronaves mais harmônica e fácil.

Dentre os processos internos críticos nos quais a organização deve alcançar a excelência, podem ser destacados os tradicionais, como custo, qualidade, tempo e alguns mais recentes, como inovação por meio de pesquisa e desenvolvimento, e serviços pós-venda.

Segundo (KAPLAN e NORTON, 1997a, p.97), para

“a perspectiva dos processos internos da empresa, os executivos identificaram os processos mais críticos para a realização dos objetivos dos clientes e acionistas. As empresas costumam desenvolver objetivos e medidas para essa perspectiva depois de formular objetivos e medidas para a perspectiva financeira e do cliente. Essa sequência permite que as empresas focalizem as métricas dos processos internos nos processos que conduzirão aos objetivos dos clientes e acionistas”.

- **Perspectiva de aprendizagem e crescimento**

(EDVINSSON e MALONE, 1997a, p.101) afirmam que

“os índices de renovação e desenvolvimento estão em pólo oposto aos demonstrativos financeiros. Enquanto estes fixam em caráter definitivo o desempenho passado da empresa que acaba de ocorrer, a perspectiva de renovação e desenvolvimento tenta projetar o futuro imediato, estabelecendo o que a empresa está realizando no presente a fim de preparar-se adequadamente para captar oportunidades futuras”.

(KAPLAN e NORTON, 1997a, p.131) asseveram que

“a quarta perspectiva do balanced scorecard desenvolve objetivos e medidas para orientar o aprendizado e o crescimento organizacional. Os objetivos estabelecidos nas perspectivas financeiras do cliente e dos processos internos revelam onde a empresa deve se destacar para obter um desempenho excepcional. Os objetivos da perspectiva de evolução organizacional oferecem a infra-estrutura que possibilita a consecução de objetivos ambiciosos nas outras três perspectivas”.

(KAPLAN e NORTON, 1997A, p.132) consideram “três categorias principais para a perspectiva de renovação e desenvolvimento: capacidade dos funcionários, capacidade dos sistemas de informação e motivação, empowerment e alinhamento”.

Verifica-se que a maioria das empresas determina objetivos para os empregados, extraídos de uma base comum de três medidas de resultado. Essas medidas essenciais são, então, complementadas por vetores situacionais, conforme mostra a Figura 11:

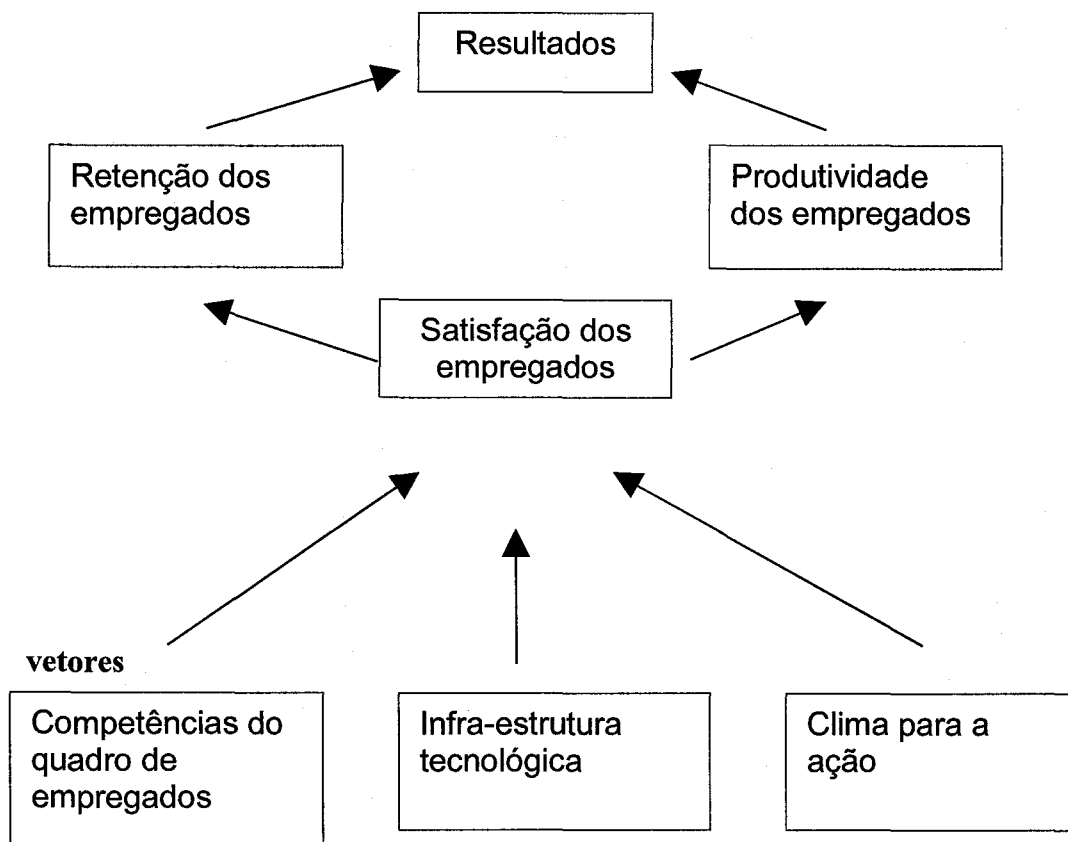


Figura 11 – A Estrutura de Medição do Aprendizado e Crescimento

5.7- Sistema de Orçamento

A implantação de um processo de controle orçamentário facilita sobremaneira a administração empresarial.

A elaboração do orçamento é tarefa de toda a organização. Cada área será responsável por alcançar determinadas metas, as quais deverão estar harmonizadas com as metas da entidade toda. O processo orçamentário é um dos instrumentos que permitem acompanhar o desenvolvimento da empresa e assegurar que os desvios do plano sejam analisados e adequadamente controlados.

Podemos definir orçamento como sendo a expressão quantitativa de um plano de metas, sua coordenação e implantação.

O orçamento não deve ser entendido como uma simples previsão dos dados e posterior controle. Trata-se, sim, do estabelecimento e coordenação dos objetivos, para todas as áreas/unidades da empresa, voltados à concretização do Planejamento Estratégico.

(PADOVEZE, 1997a), elenca alguns princípios necessários para a implantação de um sistema orçamentário:

- **Envolvimento dos gerentes:** os gerentes devem participar ativamente dos processos de planejamento e controle, para obtermos o seu comprometimento;
- **Orientação para os objetivos:** o orçamento deve se direcionar para que os objetivos da empresa sejam atingidos eficientemente e eficazmente;
- **Comunicação integral:** compatibilização entre o sistema de informações, o processo de tomada de decisões e a estrutura organizacional;
- **Expectativa realísticas:** Para que o sistema seja motivador, deve apresentar objetivos que sejam desafiadores, mas passíveis de serem cumpridos;
- **Aplicação flexível:** o sistema orçamentário não é um instrumento de dominação. O valor do sistema está no processo de produzir os planos, e não nos planos em si. Assim, o sistema deve permitir correções, ajustes, revisões de valores e planos;
- **Reconhecimento dos esforços individuais e de grupos:** o sistema orçamentário é um dos principais instrumentos de avaliação de desempenho.

5.7.1- Formas de Orçamentos

- **Orçamento estático:** Consiste na fixação de um determinado volume de produção ou vendas. Nessa sistemática podem ocorrer perdas acentuadas pela não concretização do volume de produção ou vendas estimadas, principalmente no que tange a despesas irreversíveis ou investimentos irreversíveis.
- **Orçamento flexível:** Determinamos uma faixa de nível das atividades onde normalmente se acentuam os volumes esperados de produção e vendas. Conforme (HORNGREM, 1985a), o “orçamento flexível é um conjunto de orçamentos que podem ser ajustados a qualquer nível de atividades”. Faz-se necessário um bom entendimento de comportamentos padrões.
- **Orçamento de tendências:** Com a utilização dos conhecimentos históricos da atividade, efetuamos a projeção de situações futuras. Tendo como base à seleção de componentes passados e probabilidade de ocorrência de outros eventos

desejáveis no futuro, associado ao desenvolvimento de modelos estatísticos, efetuamos o desenvolvimento de simulações de cenários futuros.

- **Orçamento base zero:** Contrário ao orçamento de tendências, este tem como finalidade romper situações passadas, ou orçar situações futuras desejadas sem influências do passado. Na realidade, estamos rediscutindo a empresa ou criando uma situação inexistente. Determinando novos padrões de comportamento de receitas e custos, partindo de uma conceituação realizada através de exaustivos debates.

5.7.2- Processo de Elaboração do Orçamento

A primeira etapa é realizada, com aproximadamente seis meses anterior ao exercício orçado, encontra-se baseada em uma análise atual da conjuntura econômica, política de preços, estimativas inflacionárias e cenários de marketing. Realiza-se, nesta fase, um desenho de vários cenários imagináveis e possíveis, levando-se em conta as estimativas de crescimento do PIB, mercado, expectativa de participação mercadológica, potenciais de concorrentes e outros.

Na segunda etapa realiza-se nas áreas/unidades, que já se encontram supridas de informações elaboradas na primeira fase, ocorre o estabelecimento dos objetivos a ser alcançados. Retornando estas informações para a consolidação na Controladoria, esta deve ocorrer em um prazo de um a dois meses, antes do início do exercício.

A última etapa é o controle, onde avaliamos se os objetivos estabelecidos foram atingidos, realizando a análise das variações, do desempenho das áreas de responsabilidade e eventuais correções necessárias.

5.7.3- Vantagens do uso do Orçamento

As vantagens do desenvolvimento de um planejamento orçamentário estão situadas, principalmente, no estabelecimento de metas claras a serem atingidas, e na definição de responsabilidade aos diversos departamentos. Essa ferramenta gerencial obriga os envolvidos a trabalharem em sintonia, pois todos devem estar comprometidos com o resultado global, e não somente com resultados individuais.

Como instrumento de controle, um programa orçamentário será sempre útil para qualquer organização, independentemente de seu tamanho e de suas incertezas. De forma resumida os objetivos principais dos orçamentos são:

- Projetar de forma integrada e estruturada o resultado econômico-financeiro de um processo de planejamento;
- Controlar o desempenho em face dos objetivos e metas definidas (acompanhamento orçamentário).

5.7.4- Indicadores Econômicos e Financeiros

Dentre os muitos tópicos analisados sobre finanças, pode-se destacar os índices econômico-financeiros como ferramentas norteadoras no contexto da tomada de decisão. A correta análise e interpretação destes indicadores, incluindo a comparação com índices de outras organizações do mesmo setor, torna-se imprescindível ao administrador.

A avaliação econômico-financeira de uma empresa baseia-se no seguinte tripé:

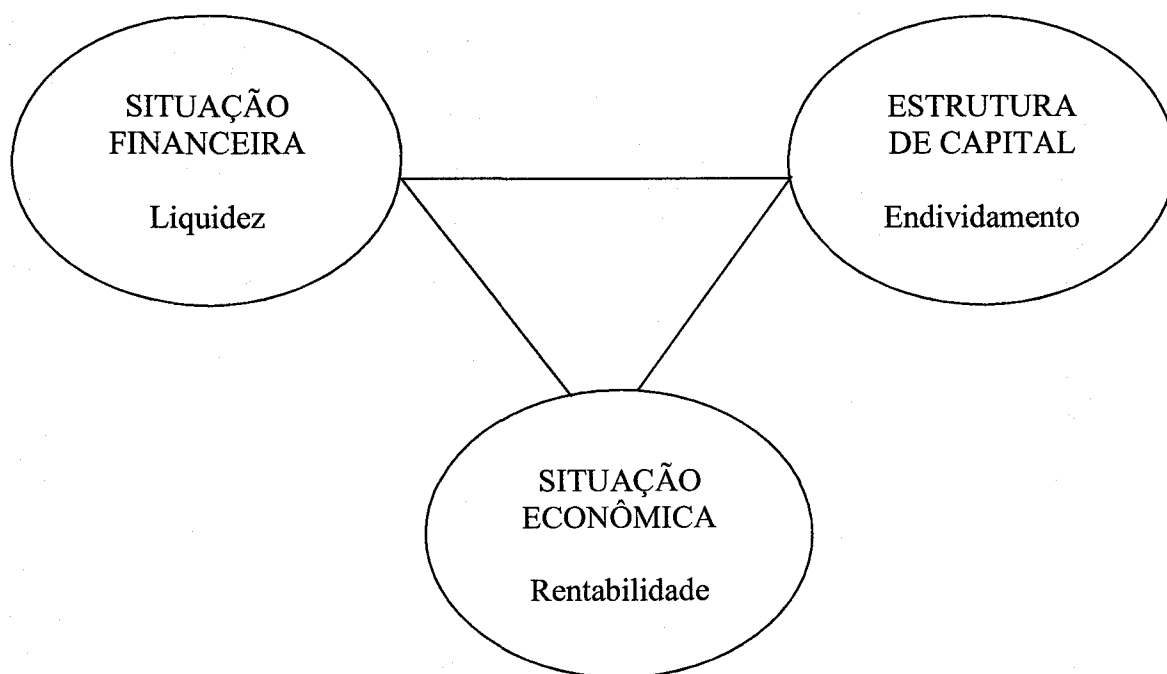


Figura 12 – Indicadores de Avaliação Econômico-Financeiro de uma Empresa

Logo para analisar a saúde financeira da empresa, seu “fôlego”, financeiro, deve-se estudar este tripé. Com números que reflitam a realidade da empresa, sem dados mascarados, com demonstrações contábeis fidedignas, o administrador poderá, através da comparação com outras empresas do setor e pela sua própria experiência, constatar como está a situação financeira da empresa.

Todo o processo de análise das demonstrações financeiras é objetivo, não existindo espaço para posições subjetivas, para colocações supostas. Sendo um processo sistêmico, este possui regras e etapas.

Inicialmente, deve-se determinar quais são os componentes de indicação, ou seja, quais são os indicadores que possibilitam gerar informações acerca da situação econômico-financeira da empresa.

Observa-se que o termo “econômico-financeira” é bastante amplo, pois possibilita gerar informações concernentes ao mercado, como a empresa compra, qual o preço de seus produtos, onde estão os seus custos e despesas, quais os riscos mercadológicos, como pode tratar os efeitos macro e micro econômicos, quem financia e qual o custo financeiro de sua atividade, em fim, verificamos uma ampla quantidade de indagações que podem promover a expressão “econômico-financeira”.

Após a seleção dos indicadores, estes devem ser comparados com um padrão criado pela estatística, que nos fornece, com base em uma massa de dados teste (empresas em situações semelhantes), unidades padrões de comportamento. Realizando a comparação do resultado obtido, no caso em análise temos o comportamento dos indicadores com relação ao padrão desenvolvido. De posse dessas informações, poderemos agora, emitir um parecer. Conclui-se que as diferentes informações geradas pelos diversos indicadores demonstram que a empresa pode estar se encaminhando para uma evolução ou involução.

Embasados nessas conclusões, os mais diversos interessados na empresa, podem tomar suas decisões e definir quais os caminhos mais apropriados para a solução de problemas, ou mesmo, como poderemos evitá-los.

É importante destacar que a análise de uma empresa não pode ficar limitada apenas aos indicadores de natureza financeira, pois há uma série de fatores que, mesmo não podendo ser chamados de financeiros, causam impacto na saúde financeira da empresa. Não existem regras rígidas para conhecer uma empresa, mas de uma maneira geral, várias questões devem ser esclarecidas, como por exemplo:

- O que a empresa faz?

- Quem são seus sócios, ou seja, quem manda na empresa?
- Quem administra a empresa?
- Qual a situação do mercado em que a empresa atua?
- Que tipo de público consome seus produtos?
- Quem são seus principais concorrentes?
- A empresa é tão forte quanto seus concorrentes?

Diversas outras questões também devem ser levantadas para que se possa avaliar com mais segurança a performance e a solidez da empresa, tendo sempre como foco principal medir o risco e a viabilidade do negócio.

5.8- Economic Value Added - EVA

Surgiu na década de 80, desenvolvido pela empresa de consultoria americana Stern Stewart Co, que registrou as marcas EVA, Economic Value Added, (Valor Econômico Agregado ou Adicionado) e MVA, Market Value Added, (Valor de Mercado Agregado).

Entre seus adeptos, estão algumas das maiores e mais modernas empresas do mundo e, cada vez mais, este rol se amplia. O EVA é a versão moderna do lucro.

O EVA é um índice para medir a saúde econômica da empresa. Não é um método de gestão. O que muda o desempenho da empresa é o Value Based Management, o VBM. É uma metodologia para identificar o que cria e o que destrói valor dentro da empresa, com isso passa a ser uma arma política na gestão do negócio.

Considerando essas razões, diz (RODNEY WERNKE, revista brasileira de contabilidade, mai/jun/03 pg 21), o EVA é

“um indicador que possibilita a executivos, acionistas e investidores uma nítida visão acerca da rentabilidade do capital empregado na empresa, ou seja, mostra se este foi bem ou mal investido em termos de geração de riquezas para o empreendimento”.

O poder do conceito de “Valor Econômico Adicionado” origina-se da idéia de que o gestor não conhece se uma operação está realmente criando valor, levando-se em conta o custo de oportunidade de todo o capital utilizado. Na maioria das operações internas das companhias, não se tem idéia de qual ou de quanto é o valor agregado pôr estas. A determinação do EVA acontece com a redução do valor pago para remunerar os recursos captados dos acionistas, também conhecidos como capital próprio. Pôr esta abordagem,

considera-se que os juros pagos na captação de recursos alheios já foram abatidos das receitas como despesas financeiras, originando o lucro líquido.

Para (CAVALCANTE FILHO e MISUMI, 1998a, p263), o EVA

“proporciona uma visão de curto prazo para os acionistas, evidenciando se uma companhia está criando riqueza ou se está destruindo o capital investido. Além disso, tal ferramenta proporciona, a cada ano, uma medida de desempenho que pode ser obtida rapidamente”.

Comentam também que os pesquisadores da Stern Stewart, desenvolveram o EVA para medir se, em cada ano, a companhia está ganhando dinheiro suficiente para pagar o custo real do capital que administra. Se o EVA for positivo, a companhia, naquele ano, está aumentando o capital dos acionistas.

De acordo com (ATKINSON, 2000a, p. 649), o valor econômico adicionado (também conhecido como receita residual) é

“equivalente à receita menos o custo econômico do investimento produzido pôr aquela receita, podendo ser calculado pela seguinte fórmula: $EVA = \text{Lucro} - \text{Custo de Capital}$. Ressalvam, entretanto, que ao contrário do retorno sobre o investimento, o valor econômico adicionado não induz administradores a rejeitar investimentos que possa render valores que superam o custo de capital”.

Para calcula o EVA, é necessário saber o custo de capital (de terceiros e de acionistas), que é dado pela taxa que a empresa paga na obtenção de recursos. Deve-se levar em consideração bases realistas, quando for apurado o custo de capital, isto é, a taxa de retorno obtida pelos acionistas, caso investissem em outras empresas do mesmo ramo, porte, nível de risco, etc. Se a empresa estiver utilizando capital próprio e de terceiros para obter o custo do capital, deverá calcular a média ponderada de ambos e, depois, determinar o investimento de capital que fez nas operações (máquinas, veículos, capital de giro, pesquisa, treinamento, etc.). O custo do capital é dado pela fórmula: Supondo que uma empresa possua capital total (Passivo + PL) de R\$ 200.000,00, constituído pôr 30% (trinta por cento) de capital emprestado a juros de mercado (a 45% ao ano) e 70% de Patrimônio Líquido da empresa, com taxa de retorno (TIR) desejada pelos acionistas de 25% ao ano, o custo do capital seria de:

Capital total (Passivo + PL) = R\$ 200.000,00

Taxa de Captação do Capital = 31% [(30% x 45% juros) + 70% x 25% TIR)]

Custo do Capital = R\$62.000,00 (R\$ 200.000,00 x 31%)

Para calcular o EVA, baseado no exemplo acima, e supondo que o lucro líquido, após a dedução dos impostos, seja de R\$ 65.000,00, subtrai-se o Custo do Capital (R\$ 62.000,00). Neste caso, sobram R\$ 3.000,00, o que significa que a empresa obteve EVA positivo, ou seja, gerou riqueza aos acionistas. Caso contrário, as operações da empresa estaria destruindo a riqueza destes.

4 - CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho é o evidenciar caminhos e o papel da controladoria no processo de gestão das organizações, como uma unidade administrativa definida na estrutura organizacional, com o propósito de oferecer o devido suporte e apoio à consecução dos objetivos institucionais.

Baseado nos temas abordados pelos conceituados autores, neste trabalho, caracterizado pela visão de segmento e o pressuposto de continuidade como aspectos determinantes da empresa, fica evidenciado que a missão da empresa é à razão de sua existência e se caracteriza como um objetivo permanente e comum as suas partes. Constitui, portanto, um elemento orientador e integrador de suas atividades, devendo ser clara e adequadamente definida.

Fica também evidenciado que os objetivos da empresa deve ser formulados com base em sua missão, a fim de orientar sua atuação, visando alcançá-la.

Destaca-se a importância entre o modelo de gestão, o qual, deve expressar as principais crenças e valores cultivados pelos gestores, o processo de gestão, que deve ser compatível com a cultura interna, influenciada pela própria filosofia da empresa, bem como o planejamento estratégico, que representa um valioso instrumento administrativo, no qual procura-se estabelecer uma situação futura desejada e os possíveis meios para alcançá-la.

Outro instrumento de evidente importância é a do sistema de informações, destacando-se, conceitos, objetivos e tipos, que deverão estar em harmonia com as crenças, princípios e valores da empresa, apoiando o gestor em todas as etapas do processo de gestão.

Destaca-se também a etapa do controle interno, que visa assegurar, por meio do alinhamento de trajetórias, que os objetivos planejados, sejam efetivamente realizados conforme previsto, apoiando-se na avaliação de resultados e desempenhos expressos pelo sistema de informação.

Por fim, a controladoria tem uma posição de destaque na empresa, ao disponibilizar instrumentos de controle de gestão, que influenciem mudanças comportamentais e estruturais nas organizações, no sentido da otimização do resultado econômico global, conciliando os diversos interesses, anseios e necessidades, participando como coordenadora do processo de gestão empresarial, com ênfase na eficácia. Assim, a missão da controladoria é tornar a empresa viável a todos que direta ou indiretamente dela participam.

REFERÊNCIAS

BIO, Rodrigues Sérgio. *Sistemas de informação: um enfoque gerencia*. São Paulo: Atlas, 1991.

DIAS, Donaldo de Souza, GAZZANELO, Giosafatte. *Sistema de Informação e a empresa*. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1975.

DRUCKER, P.F. *Introdução à administração*. São Paulo: Livraria Pioneira Editora: 1998.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. 2ª. Ed., São Paulo: Atlas, 1997.

KANITZ, Stephen Charles. *Controladoria: teoria e estudo de casos*. São Paulo: Pioneira, 1976/1977.

KAPLAN, Robert S. NORTON, David P. *A Estratégia em Ação – Balanced Scorecard*, 7ª. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

TUNG, Nguyen H. *Orçamento Empresarial de Custo – Padrão*. 4ª ed. São Paulo: Edições Universidade – Empresa, 1994.

CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica - GECON*. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREIRA, Carlos Alberto. *Ambiente, empresa, gestão e eficácia*. In. Catelli, Armando (coordenador). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.

ATKINSON, Anthony A.BANKER, Rajiv D. KAPLAN, Robert S. YOUNG, S.Mark. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas 2000.

CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades*. São Paulo: Atlas, 1997. 2 ed.

BOISVERT, Hugues. *Contabilidade por atividades: Contabilidade de gestão, práticas avançadas*. São Paulo: Atlas, 1999.

BRIMSON, James A. *Contabilidade por Atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividade*. São Paulo: Atlas, 1996.

PORTER, Michael E., *Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. 7ª ed., Rio de Janeiro: Campus, 1992.

MOSIMANN, Clara P. FISCH, Sílvio *Controladoria: Seu Papel na Administração de Empresas*. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Estratégia Empresarial. Uma Abordagem Empreendedora*. São Paulo: Atlas, 1988.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistema de informações gerenciais*. São Paulo: Atlas, 1992.

OLIVEIRA, Luís Martins de. *Controladoria Estratégia* / Luiz Martins de Oliveira, José Hernandez Perez Jr., Carlos Alberto dos Santos Silva. São Paulo: Atlas, 2002.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez, et al. *Controladoria de gestão: teoria e prática*. 2ª. Ed., São Paulo: Atlas, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís., BENEDICTO, Gideon Carvalho. *A Controladoria como Ciência e unidade administrativa*. Revista de Contabilidade do CRC, São Paulo, P.25, jul. 1998.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo, Atlas 1997.

CAVALCANTE FILHO, F. V. S.; MISUMI, J.Y. *Mercado de Capitais*. 4ª ed. Rev. E Aum. Belo Horizonte: CNBV, 1998.

ASSAF NETO, A. Índice de especulação de valor agregado – IEVA. Revista DE Contabilidade. CRC – SP. São Paulo, nº 21, set. de 2002.

WERNKE, R. Gestão de Custos: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2001.

EDVISSON, Leif, MALONE, Michael S. Capital Intelectual – descobrindo o valor de sua empresa pela identificação de seus valores internos. São Paulo: Makron Books, 1998.

TACHIZAWA, Elio Takeshi. Referencial teórico a formulação de um modelo de informações de suporte a Controladoria. São Paulo, 1990. Dissertação(Mestrado)-FEA-USP.

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; e PEREIRA, Carlos Alberto. *Controladoria*. In: Catelli, Armando (coordenador). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo, Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo, Atlas, 1995